

Las funciones extrafiscales del tributo a propósito de la tributación medioambiental en el ordenamiento jurídico colombiano

Carolina Rozo Gutiérrez

La autora refiere las funciones extrafiscales del tributo en orden a la tributación medioambiental en el sistema jurídico de Colombia. En primer término plantea el problema. En segundo lugar presenta la *extrafiscalidad* como instrumento del Estado social, hurga en su justificación, esencia y particularidades; no soslaya la referencia al principio de capacidad contributiva, y ejecuta una valoración de las críticas levantadas en torno al frágil asunto de la *extrafiscalidad*. Un tercer acápite se ocupa de la sustentación de la tributación medioambiental, analizando la insuficiencia del principio contaminador-pagador como su fundamento; así mismo, ya en los dominios de los tributos ambientales, enfoca la idoneidad del *impuesto*. Antes de arribar a importantes conclusiones, la autora realiza una somera revisión a la tributación medioambiental en Colombia, a la luz de su sistema jurídico.

FORO

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

La clásica noción de tributo, entendido como la prestación económica con carácter obligatorio, establecida por la ley y destinada al cubrimiento de los gastos públicos, se ha enriquecido con la afirmación de que dicha exacción pecuniaria debe consultar el principio de *capacidad contributiva*, sustento sobre el cual se ha construido la teoría moderna del derecho tributario.¹

La destinación del tributo a la financiación de los gastos de Estado, es

1. Los profesores Andrea Amatucci y Eusebio González definen el concepto de tributo como “la prestación patrimonial impuesta conforme a las leyes, a fin de obtener la contribución de todos a los gastos públicos sobre la capacidad contributiva y en medida más que proporcional”. “El concepto de tributo”, en *Tratado de derecho tributario*, tomo II, Bogotá, Temis, 2001, p. 6.

decir, la finalidad *recaudatoria*, representa *uno* de los objetivos del tributo, como fue reconocido desde la concepción tributaria de Gianinni,² conforme al cual, “la finalidad del impuesto es procurar un ingreso al Estado, pero es necesario decir que *tal finalidad no constituye siempre el único motivo de la imposición*; de hecho, la utilización del impuesto se presta también para la consecución *de fines no fiscales*”;³ con lo cual, la clásica doctrina del derecho tributario, acepta la existencia de tributos *extrafiscales*.

La evolución doctrinaria, así como la recepción constitucional y legal posterior del derecho tributario, igualmente ha propugnado por el reconocimiento de una función del tributo, alternativa a la función típicamente recaudatoria, la cual corresponde a la noción de función extrafiscal del tributo.

En el más amplio contexto de las finalidades extrafiscales, los ordenamientos constitucionales imponen al Estado la tarea de protección y promoción de determinadas actividades que se dirigen al ordenamiento social, económico e incluso político de la colectividad. En aras de la concreción de las finalidades que superan las metas puramente financieras, los tributos extrafiscales se configuran para el estímulo o desestímulo de específicas conductas que representan el interés estatal.

Dentro de la multiplicidad de posibles finalidades *extrafiscales* que el Estado pretende obtener, además de la primaria fase recaudatoria de los instrumentos puramente fiscales, los ordenamientos constitucionales modernos reconocen en la protección del medio ambiente una política digna de intervención estatal, que se constituye en la más representativa de los tributos extrafiscales.

Así mismo, se ha recurrido a este instrumento con la pretensión de desestimular determinados consumos nocivos, desincentivar conductas que se alejan de los objetivos sociales, así como para impulsar la realización de políticas económicas de fomento a la vivienda y el ahorro.

Las medidas administrativas para la tutela ambiental constituyen ahora un plano secundario dentro de las alternativas con las cuales cuenta el Estado social para la consecución de una efectiva protección del medio ambiente. En este ámbito, los tributos extrafiscales con funciones medioambienta-

2. A. D. Gianinni, *Instituciones de derecho tributario*, traducción de Fernando Sainz de Bujanda, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1957.

3. *Ibid.*, p. 64.

les, han adquirido especial relevancia ante su comprobada efectividad en la lucha por la eficacia del derecho a un ambiente sano perdurable.

El estudio de la legitimidad de la extrafiscalidad tributaria, en el contexto del principio de capacidad contributiva, es el punto de partida de este trabajo, para aproximarse a un sintético análisis de la fiscalidad medioambiental.

¿Son los tributos extrafiscales ajenos a los principios constitucionales tributarios? ¿Podría predicarse de toda institución extrafiscal la capacidad de obtener finalidades no fiscales? ¿Es necesaria la existencia de una categoría autónoma denominada tributo no recaudatorio? Interrogantes que serán ahondados en este estudio, bajo la perspectiva de la admisibilidad del instrumento extrafiscal y sus implicaciones en la teoría constitucional del derecho tributario.

Es necesario verificar en qué medida y bajo cuáles circunstancias específicas los tributos extrafiscales, y en especial aquellos dirigidos a la protección del medio ambiente, consultan el postulado de capacidad contributiva. En caso contrario, habrá que predicarse de la extrafiscalidad una noción ajena a dicho principio, y, por tanto, apartada de las mínimas consideraciones de justicia tributaria.

Se pretende, igualmente, una revisión crítica del postulado contaminador-pagador, sobre el cual se ha estructurado la tributación medio ambiental tradicional, para culminar con un breve acercamiento a la incipiente tributación ambiental colombiana, así como una conclusión crítica que recoja las perspectivas en dicho campo.

LA EXTRAFISCALIDAD COMO INSTRUMENTO DEL ESTADO SOCIAL

JUSTIFICACIÓN DE LA TRIBUTACIÓN EXTRAFISCAL

Superando la noción jurídica de tributo destinado a los fines puramente recaudatorios, la tesis de que el tributo puede dirigirse a finalidades extrafiscales, proviene de la teoría del *intervencionismo económico*, para la obtención de determinados objetivos estatales, que no necesariamente se identifican con las metas financieras.

En un análisis primario, el intervencionismo estatal podría estar respaldado en la existencia de tributos sin finalidades recaudatorias, como mani-

festación del directivismo del Estado en lo económico y social. No obstante, y con apoyo en la doctrina económica reciente, así como en las ideologías políticas imperantes no resulta aceptable denominar a los tributos extrafiscales o con finalidad no recaudatoria tributos *intervencionistas*, ante la evidente reducción del papel del Estado en el contexto de las doctrinas políticas y económicas actuales, que propugnan por una reelaboración del liberalismo político y económico, con una intervención moderada de la esfera pública en las actividades del ámbito privado.⁴

Con fundamento en ello, se ha efectuado una revisión crítica de la intervención del Estado a través del esquema tradicional de la finanza pública,⁵ que ha concluido con la crisis de las políticas públicas clásicas de intervención y el advenimiento de nuevas posturas estatales, entre las que se encuentra la reelaboración de las políticas extrafiscales más relevantes, como es el caso del medio ambiente, la reorganización del consumo y el ahorro como objetivos macroeconómicos, el impulso de políticas agrarias en el caso europeo, las políticas de vivienda, entre otras finalidades, que se han instrumentalizado a través de tributos no exclusivamente recaudatorios.

En el caso específico de la protección del medio ambiente, este redimensionamiento de las medidas tributarias de intervención supone trascender de las tradicionales tasas ecológicas a instrumentos tributarios más eficientes y que representen de forma más adecuada los intereses que subyacen en un esquema tributario con direccionamiento ambiental.

Bajo ese entendido, los tributos constituyen instrumentos cuyo cometido es mucho más que recaudatorio, puesto que eficazmente concretan las más diversas políticas públicas.

En la ciencia del derecho se reconoce el carácter instrumental de los institutos jurídicos, en este caso tributarios; parte de la doctrina jurídica moder-

-
4. Desde tiempo atrás fue desestimada la existencia de los instrumentos financieros *neutrales*, bajo la concepción de que la hacienda pública implica un esquema jurídico que influye en el ordenamiento económico y social de los ciudadanos.
 5. Raffaele Perrone, desde una perspectiva hacendística, pone de presente que: “Esta difusa divergencia entre objetivos y efectos de las políticas fiscales se pone de manifiesto en la tendencial pérdida de consenso que ha caracterizado la acción de la finanza pública en las democracias occidentales en el último cuarto de siglo, por las crecientes dificultades que encuentran las políticas de reequilibrio y reclasificación del gasto público que emplean los tradicionales instrumentos de política fiscal”. “La imposición y el ambiente”, en *Tratado de derecho tributario*, tomo II, dirigido por Andrea Amattucci, Bogotá, Temis, 2001, p. 424.
 6. Entre la cual se destaca especialmente Norberto Bobbio, *Teoría general del derecho*, Bogotá, Temis, 1987.

na⁶ ha advertido el advenimiento de una nueva concepción del derecho que ha denominado *derecho promocional*, según el cual la ciencia jurídica no es un fin en sí mismo, sino que constituye un medio eficaz para la obtención de determinados objetivos de la colectividad.

En conjunción con las normas del denominado derecho promocional, cuya virtualidad es el cumplimiento de los objetivos sociales a través de la implementación de la ciencia jurídica, se encuentran las denominadas normas de *disuasión o persuasión*, creadas con el objeto de desestimular determinadas conductas atentatorias contra el orden social, económico, e incluso ambiental.

En esta visión instrumental de la ciencia jurídica, el derecho tributario no permanece ajeno a la obtención de los objetivos de la colectividad, como lo reconoce Tipke,⁷ quien al respecto afirma: “el moderno Derecho tributario está concebido con una doble finalidad, ya que no sirve exclusivamente a la obtención de recursos, sino que, al mismo tiempo, *persigue dirigir la economía y la redistribución de las rentas y los patrimonios*”.⁸

Las normas de carácter extrafiscal buscan, por una parte, alentar y promover determinadas conductas que participan de los intereses generales de la comunidad, como puede ser la preservación de un medio ambiente sano, y por la otra, pretenden obstaculizar o hacer más gravosa la realización de conductas que no se adecuan a los intereses colectivos.

El Estado, en este ámbito, asume la protección de las finalidades de interés general, como es el caso de la efectiva tutela del medio ambiente, desestimulando conductas contaminantes, o estimulando comportamientos protectores del ambiente, para lo cual interviene con la creación de tributos. El tributo asume, por tanto, una función de reordenamiento social, económico e incluso cultural.⁹

Nuestra estructura constitucional, impone el reconocimiento de la tributación extrafiscal entendida en el más amplio contexto del Estado social, según el cual corresponde al Estado el cumplimiento de los objetivos políticos, sociales, culturales, e incluso ambientales, que exceden las meras metas financieras y de recaudo.

El objetivo ambiental, en la esfera del derecho público, ha adquirido la

7. Klaus Tipke, *La ordenanza tributaria alemana de 1977*, Madrid, Civitas, REDF, No. 14, 1977.

8. *Ibid.*, p. 360.

9. Perfecto Yebra Martul-Ortega, “Los fines extrafiscales del impuesto”, en *Tratado de derecho tributario*, tomo II, dirigido por Andrea Amatucci, Bogotá, Temis, 2001.

connotación de garantía constitucional, bajo la noción jurídica que ampara la concepción del Estado social de derecho, el cual “conduce a que las garantías sociales no queden relegadas en la región vaporosa de una promesa meramente programática de la que tomaría nota el legislador, que es el primer obligado, sino a reconocerle una vinculación jurídica directa. Sólo así serían en realidad auténticas garantías, y sólo así también se podría reconocer a una Constitución el carácter de constitucional social de Derecho”.¹⁰

Se concluye por tanto, que la tributación extrafiscal se justifica en el contexto de las obligaciones jurídicas que el ordenamiento constitucional otorga al Estado social de derecho. Los objetivos del Estado social, dentro de los cuales es prioritario garantizar la tutela del medio ambiente, la función social de la propiedad, el consumo y el ahorro macroeconómicos, el acceso equitativo a la vivienda digna, entre otras, requieren la estructuración de tributos que superen las simples metas financieras del Estado, y adquieran valor material de instrumentos que reordenen las conductas económicas y de producción, así como la eficaz protección del ambiente sano.

En el concreto espacio de los tributos medioambientales, es necesario verificar si las tradicionales tasas ecológicas cuentan con una configuración tributaria eficiente, y representan de forma adecuada, la naturaleza de tributo como recondutor social, económico y cultural.

NATURALEZA JURÍDICA Y ALCANCES DEL TRIBUTO EXTRAFISCAL

El punto de partida del presente estudio consiste en establecer si resulta admisible la existencia de una categoría conceptual autónoma, denominada *tributos extrafiscales o tributos no fiscales*, o por otra parte, si las finalidades recaudatorias de todo tributo, *pueden coexistir* o de hecho coexisten, con objetivos que carecen de naturaleza financiera.

En este sentido, resulta imperativo determinar si la finalidad recaudatoria es de la *esencia* de todo tributo y por lo tanto, si un instrumento tributario cuya finalidad no sea estrictamente financiera es conceptualmente admisible, en cuyo caso podría afirmarse la existencia de una prestación económica de otra especie, diferente a la tributaria.

10. Ernst Forsthoff, “Concepto y esencia del Estado social de derecho”, en *El Estado social*, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1986, p. 89.

Efectuando un esfuerzo por encontrar una definición del tributo como institución, dentro de la cual no es necesario incluir la totalidad de elementos, reglas y relaciones jurídicas que comprende el fenómeno, Ferreiro Lapatza¹¹ afirma que solo una de las características es realmente relevante para la definición de tributo: *la prestación debida* de una suma de dinero, obligación establecida en la ley. “El tributo como institución, como esquema normativo complejo de conductas y relaciones sociales, descansa así, debemos subrayarlo una vez más, sobre la idea de obligación: *es una obligación*. ... El derecho tributario... nace y se desarrolla para regular, proteger y hacer aplicable esta obligación. La Ciencia del Derecho tributario ha de centrar permanentemente su atención en esta obligación sin perder nunca de vista que en función de ella deben ser entendidas y analizadas siempre todas las reglas del ordenamiento tributario...”¹²

Si se coincide en que la única noción *esencial* del tributo estriba en su carácter obligacional, cuya fuente es legal, en principio puede afirmarse que la contribución a los gastos públicos es un elemento *principal* de toda especie tributaria, mas no de la esencia de la misma.

La doctrina tradicional del derecho tributario identificó la función recaudatoria como elemento fundamental del tributo, como se desprende de la concepción expuesta desde la obra de Hensel,¹³ en la cual se definió al impuesto como la “prestación pecuniaria única o continuada, que no representa una contraprestación especial, e impuesta por una comunidad de Derecho público *para la obtención de ingresos* a cargo de aquellos en quienes se verifica el presupuesto de hecho al que la ley une la obligación de la prestación”.¹⁴

En el ámbito de la doctrina nacional, a partir de la obra de hacienda pública de Esteban Jaramillo,¹⁵ se afirmó la posibilidad de la existencia de impuestos extrafiscales: “En tesis general, los impuestos tienen por único objeto procurarle recursos al fisco. Pero este principio científico sufre modificaciones en concepto de algunos tratadistas, que se muestran partidarios, *ya de los tributos como estimulantes de la producción, ya de aquellos que moralizan, por la supresión de ciertos consumos, ora de los que se establecen*

11. José Juan Ferreiro Lapatza, *Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el derecho financiero y tributario*, Barcelona, Marcial Pons, 1998.

12. *Ibíd.*, p. 291.

13. Albert Hensel, *Diritto tributario*, traducción de Dino Jarach, Milano, Dott A. Giuffrè, 1956.

14. *Ibíd.*, p. 2.

15. Esteban Jaramillo, *Tratado de ciencia de la hacienda pública*, Bogotá, Voluntad, 1960.

*para proteger las industrias, ya por último, de los que se proponen realizar determinados fines sociales”.*¹⁶

El desarrollo doctrinario más reciente,¹⁷ igualmente, ha rescatado la función no financiera de los tributos para algunos denominados como tributos de ordenamiento. Por lo tanto, la destinación del tributo al cubrimiento de los gastos del Estado es función *principal* de la institución tributaria, puesto que, ante la ausencia de la finalidad recaudatoria, la obligación patrimonial establecida por la ley no correspondería a una obligación tributaria propiamente dicha, y se confundiría con exacciones patrimoniales de otra índole establecidas legalmente.¹⁸

No de otro modo se justifica que la obligación tributaria deba tener en consideración la *capacidad contributiva* del sujeto obligado, puesto que es necesaria la medición del grado en el cual el sujeto pasivo del tributo ejercerá su deber solidario para contribuir a los gastos públicos. Luego la invocación al principio de capacidad contributiva, sobre el cual se funda la estructura actual del derecho tributario, es consecuencia del otorgamiento de la función recaudatoria al tributo. De ello es factible concluir que si bien es el elemento principal, el carácter financiero no es de la esencia de las instituciones tributarias.

El fundamento de la existencia de las obligaciones tributarias es la pertenencia a una colectividad organizada,¹⁹ que exige la participación solidaria en el cubrimiento de los gastos públicos, razón por la cual dicha contribución a la financiación de los objetivos comunes debe efectuarse conforme a los parámetros derivados del principio de capacidad contributiva, bajo el supuesto de que no todos los miembros de la colectividad, se encuen-

16. *Ibid.*, p. 165.

17. La doctrina ha reconocido ampliamente la existencia de tributos extrafiscales. Al respecto, en la obra de Concha Pérez de Ayala, *Temas de derecho financiero*, Universidad Complutense de Madrid, 1990, se reconoce la existencia de tributos con *finalidades* extrafiscales o tributos denominados por la autora como de *ordenamiento*. En la obra de Fernando Pérez Royo, *Derecho financiero y tributario*, Civitas, 1994, se hace referencia a que el carácter contributivo, caracteriza al tributo como institución, sin que sea factible excluir propósitos o finalidades diversas a las estrictamente recaudatorias.

18. Caso en el cual puede hacerse referencia a prestaciones económicas tales como precios públicos, multas administrativas, entre otras, sometidas al principio de legalidad, pero ajenas a la finalidad de contribución solidaria al financiamiento de los gastos públicos.

19. Por esta razón, es que los profesores Eusebio González y Andrea Amatucci, en la obra citada, consideran que el tributo representa la síntesis entre soberanía y solidaridad.

tran en capacidad de contribuir de forma idéntica al cubrimiento de los gastos estatales, que son de interés para la comunidad.²⁰

El carácter principal, que ostenta la finalidad recaudatoria del impuesto, manifiesta la imposibilidad de estructurar una categoría autónoma que carezca en su totalidad de funciones financieras; dichas funciones pueden *coexistir* con otras de diversa naturaleza, e incluso pueden adquirir un *papel secundario*, caso en el cual las *funciones de recaudo se verán desplazadas por objetivos extrafiscales*, que coexisten con mayor relevancia, con las finalidades puramente financieras,²¹ como se encuentra plasmado en diversos textos legislativos.

Dada la ausencia de definición de tributo en la legislación colombiana sobre la materia, resulta pertinente la definición de tributo que se encuentra en la Ley General Tributaria Española (1963): “Los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumentos de la política económica general, atender las exigencias de estabilidad y progresos sociales, y procurar una mejor distribución de la renta nacional”.

Por su parte, la Ordenanza Tributaria Alemana dispone: “la obtención de recursos puede constituir un fin secundario”.²²

La concepción normativa del tributo, manifiesta que las finalidades extrafiscales o no exclusivamente recaudatorias, no solo corresponden a *una* de las posibilidades con que cuenta el legislador, a la hora de configurar un determinado tributo. Conforme con las normas expuestas, la finalidad extrafiscal constituye un imperativo que categóricamente el propio legislador se impone, para salvaguardar las garantías constitucionales del Estado social.

En esta concepción de finalidades extrafiscales como imperativo de la figura tributaria, Fichera²³ afirma que “uno de los aspectos esenciales de la actividad tributaria es la extrafiscal”, para concluir que *los tributos deben obtener directa y autónomamente*, los fines del ordenamiento constitucional.²⁴

20. El art. 95-9 de la Constitución Política Colombiana expresamente consagra el deber solidario de contribuir a los gastos públicos en condiciones de justicia y equidad.

21. Ello explica la posición de la obra citada de Gianinni, según la cual: “la utilización del impuesto se presta... también para la consecución de fines no fiscales”.

22. Art. 3.1.

23. F. Fichera, *Imposizione ed extrafiscalità nel sistema costituzionale*, Napoli, Scientifiche Italiane, 1973, pp. 54 y ss.

24. Para Matías Cortés, la finalidad no debe formar parte del concepto de tributo. Al respecto véase Matías Cortés, *Ordenamiento tributario español*, tomo I, Madrid, Cívitas, 1986, pp. 160 y ss.

Advertida la imposibilidad conceptual de un tributo que carezca de la finalidad recaudatoria, pero bajo el entendido de que las finalidades financieras pueden adquirir un papel de menor relevancia, compartimos la distinción efectuada por la doctrina,²⁵ la cual se sintetiza de forma que permita el entendimiento de la problemática. Es necesario diferenciar:

1. Los efectos no fiscales de los tributos, derivados por naturaleza de todo gravamen impositivo.
2. Los fines no fiscales de los tributos, cuyo origen se encuentra representado en técnicas minoratorias tales como deducciones, exenciones, o disminuciones generales de la carga tributaria.²⁶
3. Los tributos extrafiscales propiamente dichos, los cuales tienen atribuida una función extrafiscal coexistente o prevalente frente a la función recaudatoria,²⁷ de desestímulo de conductas o consumos específicos. Categoría dentro de la cual se encuentran los tributos medioambientales.

En cuanto al primer aspecto, es decir, los efectos no fiscales de la tributación, puede afirmarse que todo tributo implica necesariamente la realización de efectos extrafiscales, en la medida en que estimula o desincentiva determinadas conductas de los particulares, sin que por ello pueda afirmarse la existencia de verdaderos tributos extrafiscales.

Como ejemplo tipo de tributos con funciones extrafiscales de forma primordial, se encuentra *el impuesto sobre tierras infrutilizadas* del ordenamiento tributario español, en el cual el sujeto pasivo del gravamen efectúa el pago *por no cultivar sus tierras*. En caso de obtener recaudo relevante derivado del tributo, ello sería indiciario de un fracaso de la política agraria.²⁸

Se han estructurado igualmente, en calidad de tributos con funciones extrafiscales, mayores gravámenes sobre impuestos existentes, como es el caso del *mayor gravamen aplicable al impuesto al patrimonio*, establecido en

25. Al respecto ver Casado Ollero, *Los fines no fiscales de los tributos*, citado por María de los Ángeles Guervos Maillo, *El impuesto Balear sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente*, Madrid, Marcial Pons, 2000, p. 27.

26. En el caso colombiano, los tributos extrafiscales dirigidos a la protección y control del medio ambiente, consagran múltiples incentivos, por la realización de inversiones en dicho sector, como es el caso de deducciones y descuentos tributarios.

27. Ello explica el texto del art. 3.1 de la Ordenanza Tributaria Alemana, que dispone: "*la obtención de recursos puede constituir un fin secundario*".

28. Luis Manuel Alonso González, en *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*, Madrid, Marcial Pons, 1995, afirma, siguiendo a Tipke, que lo obtenido por el recaudo es un producto residual o de desecho.

algunos ordenamientos europeos, el cual se paga por mantener *propiedades desocupadas*, ante una evidente demanda de vivienda en el mercado.

De la distinción doctrinaria es factible concluir que los denominados tributos extrafiscales en realidad corresponden a tributos que, aunque participen de la noción jurídica doctrinaria y legal, tienen atribuidas funciones extrafiscales que expresamente coexisten con la finalidad de recaudo, concurrencia en la cual lo financiero puede incluso ser residual.

Por lo tanto, la *estructura* del tributo en su totalidad, es decir la verificación de las funciones de incentivo o de desestímulo de los elementos estructurales del tributo, sujeto pasivo, hecho generador, base gravable y tarifa, indicará la presencia de expresas atribuciones extrafiscales. La atribución de específicas funciones de carácter extrafiscal debe diferenciarse de los simples fines o efectos extrafiscales, los cuales no hacen parte de la voluntad legislativa, pero se producen de forma colateral, bajo el predominio de la función financiera de la institución.

Sobre este punto en particular, De la Rosa²⁹ afirma que si la extrafiscalidad es un fenómeno que atañe a la *función* de las normas, “podrá ser analizado en forma adecuada tan solo si se supera la vieja concepción de acudir al objeto de la norma jurídica, a lo prejurídico o a la *política tributaria*, en vez de al mismo *derecho tributario* y a la ciencia jurídica”.³⁰ En este contexto, el autor propugna por un análisis de la estructura misma del fenómeno jurídico que corresponde a la extrafiscalidad, lo cual reitera la necesaria referencia a la estructuración de los elementos de la obligación tributaria, para establecer con certeza la presencia de un tributo extrafiscal. No basta con las simples intenciones gubernamentales mientras la norma jurídica tributaria no refleje el carácter extrafiscal del instrumento tributario.

Siguiendo a Tesauro,³¹ si el objeto en este caso extrafiscal de la norma, no es revelado expresamente por el legislador, corresponde a un dato ideológico de carácter *extrajurídico*, en el cual se reconoce cierta relevancia fun-

29. Salvatore de la Rosa, “Los beneficios tributarios”, en *Tratado de derecho tributario*, dirigido por Andrea Amatucci, tomo I, Temis, 2001. Aunque el autor se refiere a la extrafiscalidad en la arista específica de los beneficios tributarios, las consideraciones que expone referidas a la forma de abordar el problema de los fines no fiscales de los tributos, resultan perfectamente aplicables para aproximarse al estudio de los tributos no recaudatorios.

30. *Ibid.*, p. 391.

31. Francesco Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario*, tomo I, Parte Generale, sexta edición, Torino, Utet, 1998, citado por De la Rosa.

cional, pero no constituye el objeto jurídico, en estricto sentido, de la norma de naturaleza no recaudatoria.

De las consideraciones expuestas, se deduce que la naturaleza extrafiscal del tributo debe estar presente en el hecho generador, la base gravable, el sujeto pasivo y la tarifa del tributo, debe desprenderse de cada uno de los elementos estructurales del impuesto, y, por ello, el carácter de desincentivo de determinadas conductas, en este caso atentatorias contra el ecosistema, debe ser coherente con la obligación tributaria.

La doctrina igualmente ha distinguido³² dos categorías identificables en el fenómeno extrafiscal: la extrafiscalidad *interna*, ligada a las disminuciones o modificaciones de la capacidad contributiva, y la extrafiscalidad *externa*, determinada por los objetivos de política social y económica del Estado.

En el caso de la extrafiscalidad interna, la capacidad contributiva resulta delimitada, como consecuencia de la valoración de diversos factores que afectan dicho principio, como es el caso de la ausencia de aptitud para contribuir, o en ausencia de justicia material, caso en el cual se habla de *erosión* de la obligación tributaria. Esta clase de extrafiscalidad resulta más apreciable en el caso de minoraciones estructurales del tributo.

La extrafiscalidad de carácter externo, u originada en el directivismo económico, se manifiesta en la creación de tributos, cuya estructura pretende lograr, la concreción de dichos objetivos económicos y sociales y en ella es necesario verificar que jurídicamente dichas funciones no financieras se articulen adecuadamente, bajo la premisa del cumplimiento de los postulados del derecho promocional: *los tributos extrafiscales deben desincentivar la realización de una conducta dañosa para los objetivos sociales, y deben alentar comportamientos que beneficien las metas constitucionalmente definidas como generales.*

Un punto de relativo interés lo constituye el análisis de la destinación específica de los tributos de carácter extrafiscal. En principio podría afirmarse que, dada la función no fiscal, la destinación de los recursos producto de un tributo no recaudatorio debe dirigirse de manera específica a la finalidad encomendada al impuesto. No obstante, este condicionamiento en cuanto al destino del recaudo no resulta igualmente viable, en el caso de los tributos

32. Al respecto se encuentra la obra de María Silvia Velarde Aramayo, *Beneficios y minoraciones en derecho tributario*, Madrid, Marcial Pons, 1997, pp. 59-61.

que pretenden desincentivar conductas in genere, verbigracia, las actividades que atentan contra el medio ambiente.

En ese preciso caso, la destinación del producto del impuesto a las finalidades ambientales no resulta imperativa, máxime cuando el objetivo recaudatorio es meramente subsidiario. En otros términos, dado que la función financiera de los tributos cumple un papel residual o de desecho en el caso de los impuestos con verdaderas funciones extrafiscales, la afectación de los recursos a la actividad que se pretende promover no es imperativa, pues el instrumento de promoción no es recaudatorio.

Como ejemplo de los tributos extrafiscales, cuyo producto no necesariamente se afecta a la financiación de las actividades que el Estado pretende promover, Alonso González³³ afirma: “Este es el supuesto en que se encuadran diversos gravámenes sobre el juego. Legalizado, pero todavía enjuiciado negativamente, el legislador intentará que el producto de la fiscalidad sobre el juego, sirva, sino para paliar los daños sociales de los que se considera causa principal, sí al menos para aliviar las penas que padecen sectores de nuestra sociedad especialmente necesitados”.³⁴

En los casos en los cuales los tributos tienen adjunta a la función extrafiscal una función financiera, resultaría más lógico, desde la perspectiva presupuestaria, ligar el producto de dichos tributos a una afectación especial.

Finalmente, desde la perspectiva de la hermenéutica tributaria, la extrafiscalidad tiene interesantes efectos jurídicos. La lógica extrafiscal, permite que se adopte un método de interpretación de la norma tributaria de índole principalista, que obliga al intérprete a ahondar en el contenido normativo, acudiendo, para esclarecer el sentido legal, a principios y valores constitucionales no estrictamente tributarios.

La interpretación tributaria desde esta perspectiva, no se agota por tanto en la referencia necesaria a los principios constitucionales tributarios,³⁵ sino que en el campo de los tributos extrafiscales, las consideraciones sociales y económicas normativizadas por la Constitución, los valores integran-

33. *Ibid.*, p. 30.

34. Aunque resulta discutible el carácter extrafiscal de los impuestos al juego, en virtud de los altos niveles de recaudo, en el caso colombiano igualmente se destina su recaudo, a la atención de necesidades de salud y educación.

35. En el caso colombiano justicia, equidad, progresividad y eficiencia.

tes del Estado social de derecho constituyen elementos fundamentales a la hora de interpretar las normas tributarias.³⁶

EXTRAFISCALIDAD Y CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

Yebrá Martul-Ortega³⁷ advierte la presencia de un tributo extrafiscal si una norma tributaria trata una situación económica en forma diversa, a pesar de que es similar a otros supuestos, sin que haya variado la capacidad contributiva.³⁸

En principio podría argumentarse la incompatibilidad de los tributos extrafiscales con el principio de capacidad contributiva, postulado angular de la tributación, puesto que, como se ha expuesto, la capacidad contributiva del sujeto debe ser consultada en virtud de su contribución a los gastos del Estado. Esta primera hipótesis podría sustentarse en que, ante la ausencia de un interés de cobertura de los gastos públicos, no sería esencial invocar el principio de capacidad contributiva para determinar en qué medida se contribuye al fin solidario.

El argumento hipotético advierte el análisis hacia una nueva perspectiva con la cual debe ser abordado el principio de capacidad contributiva, a la luz de los tributos que tienen atribuidas funciones no fiscales.

Ante la posible pugna entre las funciones extrafiscales y el principio de capacidad contributiva, cabe definir de forma sintética en primer término dicho postulado como principio límite del derecho tributario moderno.

Con apoyo en el desarrollo jurisprudencial europeo, se ha identificado³⁹ la capacidad contributiva con la idoneidad a la subjetividad pasiva del tributo, en el ámbito de una relación jurídica-tributaria, en lo cual se advierte una coincidencia trascendental con la previsión constitucional colombiana

36. La tarea interpretativa no puede sin embargo desprenderse del análisis, en primer término, de los principios constitucionales tributarios, para descender a la estructuración extrafiscal de la interpretación constitucional. Así lo pone de presente Clemente Checa González, en *Interpretación y aplicación de las normas tributarias: análisis jurisprudencial*, Valladolid, Lex Nova, 1998, p. 179.

37. *Ibid.*

38. Sobre este punto, Vogel, citado por Alonso, obra citada, hace un aporte significativo, distingue entre las finalidades del sistema impositivo, ámbito en el cual puede ubicarse las necesidades extrafiscales, y la función de un impuesto en concreto.

39. Andrea Amatucci y Eusebio González, "El concepto de tributo", en *Tratado de derecho tributario*, tomo I, pp. 3-17.

que, si bien no consagra de forma expresa el principio de capacidad contributiva, establece que el deber de contribuir se encuentra limitado por los conceptos de justicia y equidad. Así mismo, agrega la Carta fundamental el postulado de que el sistema tributario debe ser equitativo en su totalidad.⁴⁰

Para Amatucci y González, en una posición del todo compartible, el principio de capacidad contributiva no puede agotarse en la prohibición de la arbitrariedad y la irrazonabilidad del legislador tributario, ni en la simple aptitud particular a la contribución. Con la doctrina publicista alemana, los autores afirman que el tributo es una *expresión de soberanía*, por lo cual el fundamento del tributo es la pertenencia a una colectividad organizada, que requiere la participación solidaria para la obtención de sus propios fines.

El principio de capacidad contributiva se identifica, por tanto, con la riqueza que puede ser cobrada legítimamente, con fines solidarios en los que confluya la actividad pública y privada. El deber de solidaridad es la *síntesis entre socialidad y libertad*, puesto que el concurso a los gastos públicos, es realizado conforme al sacrificio proporcional de la riqueza de los ciudadanos, es decir, con fundamento en el principio de progresividad.

En ese sentido, se entiende que los autores citados afirmen que *la capacidad contributiva es presupuesto, límite y fundamento del pago del tributo*, bajo la premisa conceptual de que dicho postulado es la idoneidad para ser sometido a la potestad tributaria, de acuerdo al principio de progresividad.⁴¹

En este sentido, también se ha pronunciado la Corte Constitucional Colombiana, al afirmar que “la capacidad contributiva es el verdadero índice de solidaridad en el cumplimiento de los deberes cívicos”.⁴²

De forma coincidente, Moschetti⁴³ define la capacidad contributiva como la capacidad económica considerada idónea para realizar en el campo económico y social, las exigencias colectivas recogidas en la Constitución.

Sobre las bases conceptuales expuestas, la supuesta confrontación entre las políticas extrafiscales con el principio de capacidad contributiva resulta un tanto desdibujada, puesto que la aptitud para ser sujeto pasivo de un tributo extrafiscal igualmente debe ser medida, en relación con la solidaridad

40. Arts. 95 numeral noveno y 363 de la Constitución Política colombiana.

41. Cabe agregar cómo, para los profesores Amatucci y González, la capacidad contributiva no se encuentra subsumida por el principio de igualdad de hecho, el cual se refiere con mayor exactitud a la capacidad económica, ya que el postulado en estudio cuenta con validez autónoma, en virtud de que expresa solidaridad en los intereses de la comunidad.

42. Corte Constitucional, sentencia C-1060A de 2001, conjuez ponente: Lucy Cruz de Quifones.

43. Francesco Moschetti, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, Cedam, 1973, p. 59.

al fin común que se pretende alcanzar mediante la utilización de un instrumento de carácter impositivo de funciones puramente fiscales.⁴⁴

Los tributos con funciones no financieras no pueden apartarse del principio de capacidad contributiva, pues de lo contrario prevalecería un interés específico sobre la justicia tributaria, valor constitucional digno de toda tutela jurídica: “(se) permite al legislador establecer tributos con fines distintos al puramente recaudatorio, con fines en este preciso sentido, *extrafiscales*, siempre que se respeten las exigencias mínimas del principio de capacidad; que los fines queridos por el legislador sean también y amparados por la Constitución; que su consecución esté encomendada por ella al Estado y a los demás entes públicos, y que su consecución influya o se refleje, directa o indirectamente, en el nivel de gasto público o en su distribución”.⁴⁵

Desde la perspectiva de la contribución proporcional y solidaria a la obtención de las finalidades extrafiscales, la existencia del principio de capacidad contributiva parece incuestionable, aunque se ha fundamentado la tributación medioambiental en el principio de quien contamina paga, cuya validez será objeto de posterior análisis. No existe un abandono de la justicia tributaria, criterio amplio dentro del cual puede situarse el postulado de la capacidad contributiva, puesto que, como lo afirma Sainz de Bujanda,⁴⁶ en todo caso de incompatibilidad de las instituciones tributarias extrafiscales con la justicia tributaria, deberá darse prevalencia a la justicia en la tributación.

Se coincide con la posición del profesor Amatucci, al afirmar que “el principio de capacidad contributiva, es impuesto al legislador en relación con toda norma de recaudación, aunque no tenga como finalidad la financiación de los gastos públicos”.⁴⁷ Lo cual resulta coincidente con reconocer

44. Sobre este punto resulta interesante el pronunciamiento de constitucionalidad referido al impuesto sobre tierras infrutilizadas, del cual se ha hecho referencia, puesto que el Tribunal Constitucional Español, en sentencia de 26 de marzo de 1987, afirma con relación al principio de capacidad contributiva: “El impuesto sobre tierras infrutilizadas no lesiona el principio de capacidad económica solo porque recaiga sobre la utilización insuficiente o la obtención de rendimientos inferiores al óptimo legalmente señalado para las fincas rústicas, pues este hecho de significado social y económicamente negativo es por sí mismo revelador de la titularidad de riqueza real o potencial, o como señala el Letrado del Estado, de una renta virtual cuya dimensión mayor o menor determina la mayor o menor cuantía del impuesto”. A nuestro juicio, la capacidad contributiva debe ser real, con el propósito de que el tributo no devenga en inconstitucional.

45. José Juan Ferreiro Lapatza, *Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el derecho financiero y tributario*, p. 288.

46. Fernando Sainz de Bujanda, *Hacienda y derecho III*, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1975.

47. Andrea Amatucci, *El ordenamiento jurídico financiero*, Bogotá, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2002, p. 427.

que el tributo extrafiscal no pierde su carácter de tributo, y por tanto no puede despojarse de los principios que le resultan propios.⁴⁸

En este sentido, y siguiendo a Amatucci,⁴⁹ la capacidad del sujeto para ser sometido a la imposición, debe resultar de la verificación de datos objetivos, como es el caso de la fuerza económica, entre otras; circunstancias que, trasladadas al fenómeno de la imposición ambiental, suponen que debe tenerse en cuenta la capacidad de contaminación. El punto consiste en establecer si solo debe gravarse la capacidad contaminante potencial, en conjunción con las conductas que deterioran el ambiente.

Sin embargo, y dadas las especiales funciones del tributo extrafiscal, para su establecimiento será necesario acudir a otros principios conexos con el de capacidad contributiva, tales como el de *razonabilidad, proporcionalidad y necesidad del tributo*, que en una visión amplia podrían incluso integrarse a la concepción genérica de justicia tributaria, que es, en últimas, la aspiración máxima de la capacidad contributiva como límite de la institución tributaria.

La reelaboración del principio de capacidad contributiva en el contexto de las funciones extrafiscales del tributo supone otorgar a este postulado una connotación amplia de *justicia tributaria* enmarcada en los fines constitucionalmente tutelados por el ordenamiento. Moschetti ejemplifica algunos de los elementos que el operador jurídico debe tener en cuenta para la interpretación de los tributos de carácter extrafiscal:

1. En ningún caso pueden gravarse situaciones no indicativas de capacidad económica.⁵⁰
2. No basta la existencia de cualquier interés determinado por el legislador tributario para que la tributación extrafiscal se legitime. Es necesaria la presencia de un interés colectivo que se adecue en los principios y metas constitucionales.
3. Los principios constitucionales de los sectores económicos afectados

48. En la obra de Eusebio González García, *Concepto actual de tributo: análisis de jurisprudencia*, Pamplona, Aranzadi, 1996, p. 21, acertadamente se afirma: "puede ser conveniente o deseable utilizar los tributos para cumplir otros fines, también constitucionalmente protegidos, siempre que esa utilización no contradiga o desvirtúe la esencia del tributo".

49. *Ibid.*, p. 428.

50. Es necesario aclarar que la potencia económica del sujeto, identificada con capacidad económica, no necesariamente coincide con el concepto de capacidad contributiva, referido a la idoneidad para ser sujeto pasivo del tributo, con fundamento en los principios constitucionales.

por la existencia de un determinado tributo extrafiscal deben ser respetados.

4. El tributo extrafiscal debe ser coherente y no debe ser utilizado como sanción.⁵¹

Respecto al primero de los límites, De Mita⁵² coincide en que debe gravarse un hecho económico relevante, una manifestación de riqueza, dentro de una aplicación matizada del principio de capacidad contributiva.

En este contexto, las funciones extrafiscales del tributo han de ser constitucionales, en el sentido de que el legislador podrá establecer tributos no recaudatorios, siempre que se trate de proteger otros valores constitucionalmente tutelados, lo cual no implica que sea desnaturalizado el tributo de los principios constitucionales que le son predicables.

Sobre la invocación del principio de capacidad económica, algunos autores⁵³ han propugnado por predicar el principio de capacidad económica del sistema tributario globalmente considerado, y no de cada tributo extrafiscal en particular.

Se concluye que no existe incompatibilidad entre el principio de capacidad contributiva y los tributos extrafiscales, los cuales deben consultar este postulado, entendido bajo la óptica genérica de justicia tributaria.

EXAMEN DE LAS CRÍTICAS A LA EXTRAFISCALIDAD

Efectuado el estudio de la naturaleza jurídica, y las características más relevantes del fenómeno extrafiscal, resulta procedente confrontar la teoría de los tributos no recaudatorios, con las principales críticas que se han propuesto doctrinariamente contra la admisibilidad jurídica de dichas instituciones. Las principales críticas se sintetizan así:

La extrafiscalidad implica un sacrificio de la equitativa distribución de la carga fiscal, lo cual permitirá la existencia de distorsiones a los principios constitucionales tributarios.⁵⁴

51. Francesco Moschetti, “El principio de la capacidad contributiva”, en *Tratado de derecho tributario*, dirigido por Andrea Amatucci, Bogotá, Temis, 2001, p. 279.

52. Enrico de Mita, *Principi de diritto tributario*, Milano, Dott. A. Giuffrè, 1999, pp. 91 y 92.

53. Como es el caso de Alonso González Luis, *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*, p. 39.

54. Como exponentes de esta preocupación científica se encuentran Fernando Sainz de Bujanda, en su

Los tributos extrafiscales no están acompañados de resultados ostensibles, en virtud de la aplicación del criterio de la eficiencia.

Las finalidades constitucionales perseguidas por los tributos no recaudatorios pueden obtenerse más eficazmente por la vía de los gastos públicos.⁵⁵

En cuanto al primero de los cuestionamientos, a nuestro juicio, la extrafiscalidad no puede entenderse como una limitación a la justa distribución del pago de tributos. Como se ha expuesto, los tributos extrafiscales deben obligatoriamente consultar la capacidad contributiva, entendida en el más amplio contexto de la justicia tributaria. La redimensión del principio de capacidad contributiva en el ámbito de los tributos de carácter no fiscal, lejos de abandonar la justicia en la tributación, representa la concreción de la misma, al limitarse por supuestos muy específicos.

Los tributos extrafiscales deben tener como referente siquiera un índice de capacidad económica o riqueza, los intereses pretendidos con el instrumento deben ser constitucionalmente tutelados bajo la coherencia estructural de que la totalidad de los elementos de la obligación tributaria se dirijan a dicha función avalada por el ordenamiento constitucional. Igualmente debe acudirse al *test* de razonabilidad, proporcionalidad y necesidad del instrumento tributario no financiero, que se efectúa contra el texto constitucional. Todos los elementos descritos constituyen el fundamento de la justicia tributaria que inspira la distribución de las obligaciones tributarias.

No puede pretextarse la asunción de figuras extrafiscales, con el propósito de crear tributos que se aparten de la justicia en la tributación, puesto que es elemento fundamental del tributo no recaudatorio su coherencia con los principios constitucionales tributarios.

Desde otro punto de vista, la eventual distorsión de los principios constitucionales que suponen la justicia tributaria, no encuentra fundamento en las instituciones tributarias extrafiscales, como se desprende de la posición expuesta por parte de la doctrina más autorizada, según la cual los fines de política económica y social que constituyen las funciones atribuidas a los tributos extrafiscales se encuentran en estrecha vinculación con el conteni-

obra *Lecciones de Derecho Financiero*, así como Javier Lasarte Álvarez, *El sistema tributario actual y la situación financiera del sector público*, Sevilla, Real Academia Sevillana de Legislación y Jurisprudencia, 1993, citado por Antonio Cubero Truyo, *La simplificación del ordenamiento tributario (desde la perspectiva constitucional)*, Madrid, Marcial Pons, 1997, p. 17.

55. En esta línea crítica se encuentra Álvaro Rodríguez Berejío, "El sistema tributario en la Constitución", *Revista Española de Derecho constitucional*, No. 36, 1992, citado por Cubero Truyo.

do mismo del principio de justicia tributaria, entendida desde la concepción jurídica constitucional de justicia.⁵⁶

Bajo esta óptica, la justicia tributaria se encuentra estrechamente ligada con el principio de igualdad real, así como con el de solidaridad, postulados consagrados en la mayoría de constituciones modernas. En este sentido, la justicia como valor protegido por el ordenamiento constitucional es una noción con un contenido jurídico que no puede ser vaciado: "... es esta misma justicia (en general) la que basa los principios de política social y económica expresados en la Carta Magna, con un contenido redistributivo y con un fundamento de solidaridad que guarda evidentes relaciones con los propios principios tributarios".⁵⁷

No debe olvidarse que las funciones atribuidas a los tributos no fiscales, constituyen objetivos *intraconstitucionales* en términos de Cubero Truyo,⁵⁸ es decir son tutelados por la propia Constitución como derechos del Estado social. Los tributos extrafiscales no solo deben alcanzar la justicia en la tributación, sino que constituyen un medio eficaz para la obtención de la justicia social y económica.

En cuanto al segundo cuestionamiento, que atribuye a los instrumentos tributarios no fiscales ineficacia o escasez de resultados concretos, dicha objeción puede ser examinada en conjunción con la tercera, que propugna por que la intervención del Estado en los órdenes social económico de la colectividad se efectúe directamente a través de gasto público, sin acudir a la extrafiscalidad.

Estas dos objeciones no representan un cuestionamiento de la naturaleza jurídica misma de la figura, como sí lo representaba la crítica referida al abandono del principio de justicia tributaria. Las dos críticas restantes en realidad critican la figura por los efectos de las mismas, más estrechamente vinculados con temas de derecho presupuestario.

En primer término, podría afirmarse que uno de los postulados emblemáticos del Estado social de derecho desde la perspectiva constitucional, manifiesto en el deber de contribuir, lo constituye el principio de solidaridad.

56. Al respecto, puede verificarse a Carmelo Lozano Serrano, *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, Madrid, Tecnos, 1988, p. 32.

57. Carmelo Lozano Serrano, *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, p. 32. Aunque el autor concluye la imposibilidad de negar el postulado de justicia en materia de exenciones tributarias, los planteamientos expuestos son aplicables a la extrafiscalidad como fenómeno genérico.

58. Antonio Truyo Cubero, *La simplificación del ordenamiento tributario (desde la perspectiva constitucional)*.

Conforme con dicho postulado, la pertenencia a una colectividad organizada obliga a la contribución de los objetivos sociales.

En segundo lugar, los tributos constituyen un medio de transmisión de recursos del sector público al sector privado, en orden a financiar el gasto necesario para la realización de las actividades encomendadas al sector público en toda economía de mercado. Los tributos deben permitir su utilización instrumental al servicio de los fines de política económica y social, y, particularmente, para eliminar las grandes diferencias en la distribución de la renta y la riqueza, y asegurar un crecimiento de la economía en condiciones de estabilidad interna y externa.⁵⁹

Para responder los cuestionamientos, podría afirmarse igualmente que si no se acude a la vía del gasto público directo, ello puede obedecer a que resulta más eficaz recurrir a tributos extrafiscales, con lo cual la segunda objeción resulta un tanto desdibujada.

Por otra parte, resulta ostensible la trascendencia de los tributos de carácter extrafiscal, en las haciendas locales, en aquellos ordenamientos tributarios que han consagrado un régimen de poder tributario territorial,⁶⁰ puesto que los entes territoriales pueden optar, dentro de las facultades jurídicas de la órbita de la autonomía competencial, por establecer tributos con atribución de funciones extrafiscales, que permitan la ejecución de las tareas de reactivismo económico y social, conforme a las necesidades locales y regionales.⁶¹

FUNDAMENTACIÓN JURÍDICA DE LA TRIBUTACIÓN MEDIOAMBIENTAL

La consideración y protección del medio ambiente ha evolucionado de su primaria concepción de simple política social y económica de Estado, en

59. Clemente Checa González C., *Interpretación y aplicación de las normas tributarias: análisis jurisprudencial*, p. 181.

60. En el caso colombiano, la Constitución reconoce poder tributario normativo de forma exclusiva, en cabeza del Congreso Nacional. A los entes territoriales, les ha otorgado potestad tributaria, es decir facultades de procedimiento y gestión, en relación con los tributos creados por la ley. Los entes locales, solo se encuentran facultados para establecer los tributos que cuenten con una ley de autorización, en la cual sean definidos los elementos esenciales de la obligación tributaria. Al respecto se encuentran los arts. 150 numeral 11 y 338 de la Constitución Política.

61. Así fue reconocido por la Sentencia del Tribunal Constitucional Español, No. 37 de 26 de marzo de 1987, la cual fundamentó la utilización de instrumentos tributarios de carácter extrafiscal por parte de las comunidades autónomas, en los principios constitucionales de política social y económica.

la cual se enmarcó el derecho a la existencia del ambiente sano, para arribar a la noción jurídica del denominado *bien ambiental*, entendido como un bien público, limitado y escaso.

En relación con esta noción de bien ambiental, Rosembuj afirma: “El bien ambiental supera la clasificación tradicional de propiedad privada y propiedad pública..., puesto que su matriz es común, exhibiendo el carácter superador del interés o derecho subjetivo singular o específico, a favor del interés indeterminado de todos a su conservación y desarrollo”.⁶²

Bajo esta perspectiva, el bien público ambiental es objeto de protección estatal y de intervención directa ciudadana, y, por tanto, su supervivencia dependerá de la repercusión de los respectivos costos de su mantenimiento, en la totalidad de los ciudadanos conforme a dos aspectos: *su capacidad contributiva* y *su capacidad de contaminación*.

Los elementos para la distribución de los costos del deterioro de dicho bien público se articulan, en la actualidad, con fundamento en el principio de solidaridad, el cual se justifica partiendo del reconocimiento de las condiciones reales de contaminación del ambiente mundial. Para los efectos particulares del derecho ambiental, la solidaridad como principio se ha entendido en su sentido amplio, como “defensa global del ambiente, en sentido espacial y temporal, entre las generaciones presentes y futuras”.⁶³

En este contexto, igualmente el derecho de propiedad tutelado por la Constitución adquiere relevantes connotaciones, puesto que la función social de la propiedad se ha enriquecido con la afirmación de que dicha función social supone *la explotación racional del suelo, para efectivizar las relaciones sociales equitativas*, en relación con dicha propiedad. La utilización de los recursos naturales para la realización de actividades económicas debe obedecer a los parámetros de utilidad general y solidaridad social.⁶⁴

Con relación a este tema, la jurisprudencia norteamericana ha desarrollado una interesante teoría denominada *public trust*, según la cual, partiendo del concepto de cosa común del derecho romano, el interés ambiental es de propiedad de la ciudadanía; la administración pública es fiduciaria de dicho interés, pero no propietaria del bien ambiental. En dicha calidad, la administración debe conservarlo y defenderlo, bajo la subordinación a los intere-

62. Tulio Rosembuj, *Los tributos y la protección del medio ambiente*, Madrid, Marcial Pons, 1995, p. 259.

63. *Ibid.*, p. 42.

64. Al respecto véase A. Amatucci, *El ordenamiento jurídico financiero*, pp. 406 y ss.

ses ciudadanos, que son los reales beneficiarios del encargo. No obstante, la administración pública fiduciaria no es la guardiana exclusiva del bien ambiental, puesto que, dado que la ciudadanía es constituyente del encargo fiduciario, le interesa intervenir directamente en su destinación y protección.

Como aplicación del principio de solidaridad, el deber de contribuir al gasto público en materia ambiental supone en una primera fase que quien contamina paga, con el objeto de que el Estado pueda enfrentar la prevención y la corrección de la contaminación, pero no solo se efectúa desde la perspectiva de la responsabilidad por el daño aisladamente considerado, sino que involucra la solidaridad en la reparto de los costos ambientales.

La evidente finalidad extrafiscal de los tributos ambientales no debe confundirse con el carácter sancionatorio de las medidas de protección y tutela. Es unívoca la doctrina que desconoce la existencia de algún carácter sancionatorio en dichos tributos, pues de lo contrario se confundiría la naturaleza tributaria con la finalidad de las diversas medidas administrativas, contravencionales o incluso penales. La extrafiscalidad, en ningún caso, supone sanción de conductas empleando medios tributarios en calidad de represión.

La concepción jurídica de bien ambiental bajo la cual se identifica la protección efectiva del medio ambiente no pretende, por tanto, la simple obtención de recursos por la utilización de un bien público, sino que en virtud del principio de solidaridad se exige el esfuerzo común de contribuir para la defensa y conservación del ambiente, desde una arista más activa que la simple responsabilidad por el daño, dada la existencia del derecho al ambiente sano, reconocido por los órdenes constitucionales.⁶⁵

INSUFICIENCIA DEL PRINCIPIO CONTAMINADOR-PAGADOR, PARA FUNDAMENTAR LA TRIBUTACIÓN MEDIOAMBIENTAL

El difundido principio según el cual *quien contamina paga*, fue aceptado formalmente por la Declaración de Comunidades Europeas de 1973, reiterado por la Recomendación No. 74/436 Euratom CEE de 1975, así como por el Tratado de Maastricht de 1992. En el contexto colombiano, dicho principio no fue recogido expresamente, aunque puede deducirse su aplica-

65. Verbigracia, arts. 78 y siguientes de la Constitución Política de Colombia.

ción de la ley 99 de 1993, que reguló el tema de los tributos medioambientales en el país.

El principio contaminador-pagador supone que el agente contaminante debe soportar los costos de la degradación ambiental, y, por tanto, el gasto de prevención y control de la contaminación.

Bajo la óptica de la solidaridad, justificada entre otras razones por las realidades fácticas de contaminación, dicho principio no implica que el contaminador deba responder por todos los daños derivados de la contaminación, sino exclusivamente hasta un nivel máximo de responsabilidad fijado administrativa o legalmente, lo cual implica de suyo la existencia de un nivel de contaminación permitido, del cual no puede hacerse responsable al contaminador.

Diversos sectores se han pronunciado en contra de la asimilación jurídica del postulado contaminador-pagador, con fundamento en la supuesta promoción de la degradación del ambiente, al hacer coincidir el hecho generador de un determinado tributo con una conducta nociva, en lugar de realizar políticas de prevención genéricas que impidan la realización de conductas perjudiciales.

Dicha crítica es coincidente con la propugnada por Alonso,⁶⁶ quien reconoce que, si bien se obtiene la redistribución de los costos medioambientales, se descuida *la modificación de las conductas en el sentido de desanimar a las que contaminan y estimular a las que no lo hacen*.

Podría afirmarse que la crítica al postulado desconoce la responsabilidad colectiva de los ciudadanos en la protección del medio ambiente, fundado en un principio generalmente constitucionalizado, como es el caso de la solidaridad ciudadana. Como afirma Rosembuj: “El criterio contaminador-pagador entra en nuestro ordenamiento jurídico fundamental a través de la indispensable solidaridad colectiva en el derecho y deber de protección ambiental”.⁶⁷ Igualmente, la crítica propugnaría por un aumento desmesurado del gasto público, en aras de atender las políticas preventivas, en lugar de que los propios ciudadanos contribuyan en adición a las políticas estatales.

Sin embargo, la aplicación absoluta de este principio en el contexto tributario, implica determinadas problemáticas, puesto que la noción de equivalencia indemnizatoria, intrínseca en el postulado quien contamina paga,

66. Luis Alonso González, *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*, p. 103.

67. Tulio Rosembuj, *Los tributos y la protección del medio ambiente*, p. 73.

es en principio ajena a las obligaciones impositivas. El problema nuclear consiste en establecer si estamos en presencia de una simple responsabilidad por el daño, y, en ese caso, cómo compatibilizarla con medidas de carácter tributario, en las cuales predomina el principio de capacidad contributiva. En otros términos, ¿una medida tributaria puede fundamentarse en una noción indemnizatoria? Y, en adición a dicho interrogante, ¿un tributo fundado en el principio de quien contamina paga, puede consultar el principio de capacidad contributiva?

En la recomendación citada de 1975, emanada de la Unión Europea, con respecto al principio contaminador-pagador se afirmó:

El canon (medida fiscal) tiene por objeto incitar al responsable de la contaminación a que adopte, por propia iniciativa, con el menor coste, las medidas necesarias para reducir la contaminación de que sea causante (función de estímulo) y/o se haga cargo de su participación en los gastos de las medidas colectivas, como por ejemplo, los gastos de depuración (función de redistribución). El canon deberá fijarse en función del nivel de contaminación emitida, según un procedimiento administrativo adecuado.⁶⁸

La OCDE⁶⁹ manifestó la preocupación por que la medida fiscal que pretenda la asunción de los costos de la degradación fiscal, atienda la capacidad de pago, es decir, que la capacidad de contaminación potencial o real, sea directamente proporcional con la capacidad de pago. Sin embargo, no puede efectuarse una asimilación absoluta del principio contaminador-pagador para fundamentar la invocación de instrumentos tributarios, puesto que la noción de responsabilidad por el daño, que inspira dicho postulado, no puede ser identificada con los elementos del tributo, ni siquiera desde la perspectiva no recaudatoria.

El fundamento de la tributación medioambiental no debe estribar exclusivamente en la compensación o la indemnización por la realización de una conducta dañosa, puesto que ello haría intrascendente la utilización de un instrumento fiscal frente a un mecanismo administrativo, como es el caso de las multas por actividades contaminantes.

Dentro de la noción del denominado derecho promocional, el tributo extrafiscal debe cumplir dos propósitos: debe ser lo suficientemente disuasivo como para desestimular la realización de conductas atentatorias en este ca-

68. Texto de la recomendación, citado por Alonso, *ibid.*, p. 99.

69. OCDE, *Economic Instruments for Environmental Protection*, París, 1989, p. 28.

so contra el ambiente, y, a la vez, debe alentar comportamientos que se identifiquen con las metas constitucionalizadas, en este caso, debe incentivar conductas de protección efectiva al ambiente. Dichos propósitos no resultan compatibles con el carácter simplemente indemnizatorio del principio contaminador pagador.

La tributación medioambiental encuentra su fundamento en los efectos jurídicos de la asimilación del bien ambiental, el cual es objeto de protección en virtud del principio de solidaridad. El deber solidario de contribuir para la protección del bien ambiental, con las connotaciones que ello implica, ubica al instrumento impositivo en el máximo plano de relevancia, dentro del contexto de la obtención de las metas colectivas.

Bajo la perspectiva del deber solidario frente al bien ambiental, la capacidad contributiva debe ser necesariamente invocada en la estructuración de una figura impositiva de índole extrafiscal para la protección del medio ambiente, dentro del supuesto de que ningún tributo extrafiscal debe alejarse de las consideraciones de justicia tributaria. Resulta imperativo establecer cuál es el tipo tributario idóneo para la realización de los objetivos solidarios cuyos fines se encuentran dirigidos a la tutela del bien ambiental.

LOS TRIBUTOS AMBIENTALES. IDONEIDAD DEL IMPUESTO EN EL CONTEXTO DE LA TIPOLOGÍA TRIBUTARIA

Como concreción del deber de contribuir de forma solidaria a la tutela efectiva del bien ambiental, se arriba a la concepción de la tributación medioambiental. Es necesario establecer la estructuración de un esquema impositivo que realice, de forma más idónea, las funciones extrafiscales atribuidas a los tributos medioambientales.

Un primer aporte sobre la tributación medioambiental lo representa la teoría del profesor Andrea Amatucci,⁷⁰ según la cual es posible gravar cuatro categorías de hechos imposables de los tributos encaminados a la protección del medio ambiente: 1. Gravar la explotación de los recursos naturales, en aras de desincentivar su uso o por lo menos, limitándolo. 2. Gravar el ciclo productivo, con el propósito de incentivar tecnologías *menos contaminantes*. 3. Someter a tributación la transformación de materia virgen en mer-

70. *L'ordinamento giuridico finanziario*, citado por Rosembuj.

cancia, puesto que se contaminan cíclicamente las reservas de la materia prima. 4. Describir, como hecho imponible, la producción e intercambio de bienes. En principio esta posición podría considerarse extrema, teniendo en cuenta la existencia de otros tributos que gravan las producciones industriales, y que la propuesta implica la consagración del ciclo productivo como hecho imponible, lo cual desestimularía la inversión en el sector y el desarrollo.

En estos casos, sería preferible reconocer minoraciones fiscales a los empresarios que disminuyan el impacto contaminante de sus actividades, lo cual incide en que la configuración del tributo está dirigida en su totalidad a las finalidades extrafiscales del medio ambiente, pero no se tipifica un hecho imponible tan estricto como el ciclo de la producción, lo cual implicaría serias objeciones a la luz del desarrollo económico e incluso social.

En su reciente obra,⁷¹ el autor realiza otro aporte en estas materias: la venta de los derechos de contaminación, es decir, la venta de certificados que corresponden a la máxima contaminación permisible en una determinada área geográfica.

Como se expuso a propósito de los criterios para reconocer unos tributos con función extrafiscal, y no simplemente un tributo con efectos no fiscales, el tributo medioambiental deber estar, en su estructura, dirigido a la consecución de las metas de tutela medioambiental.

En esta percepción estructural, el hecho imponible del tributo debe tipificar la realización de la conducta que resulta atentatoria contra el ambiente, para desincentivar su realización. Correlativamente, las exenciones y no sujeciones deben ajustarse al presupuesto de hecho que ha sido tipificado en la norma como hecho generador de la obligación tributaria. En cuanto a la base gravable, y a la tarifa, su cuantificación debe corresponder con la categoría de la conducta tipificada en la medida de su capacidad contributiva.

En un segundo ámbito, es necesaria la configuración de estímulos, minoraciones de base e incentivos tributarios, dirigidos a las actuaciones que se opongan a la conducta nociva, presupuesto del hecho imponible del tributo.

Con referencia a la medición de la capacidad contributiva en concreto aplicada a un instrumento tributario de índole medioambiental, Rosembuj,⁷² sintetizando el pensamiento del profesor Amatucci, afirma que:

71. Andrea Amatucci, *El ordenamiento jurídico financiero*, p. 422.

72. Tulio Rosembuj, *El tributo ambiental*, Barcelona, Promociones y Publicaciones Universitarias, 1994, pp. 65-66.

...Si el tributo fuera dirigido a tutelar el ambiente no podría sino gravar el comportamiento que lo deteriora, desalentándolo. No obstante, la calificación ecológica del presupuesto del impuesto, expresión de solidaridad, en cuyo ámbito entra el deber de contribución, denuncia la legitimidad en conexión con las otras condiciones que son la esencia del principio de capacidad contributiva, que se infiere de las demás garantías constitucionales.

Y agrega: “En consecuencia, *todo* el sistema tributario puede contribuir a la finalidad ecológica y ello a través de una miríada de tributos que tienden a estimular la ordenada explotación de los recursos naturales, la utilización de tecnologías no agresivas con el ambiente... y por último la eliminación de residuos”.⁷³

Resulta trascendente establecer cuál de los instrumentos que ofrece la tipología tributaria, resulta más idóneo para la realización de los objetivos extrafiscales descritos, y cómo concordar dicho instituto, con un sistema tributario dirigido a fines similares.

En un primer plano se encuentran las tasas y las contribuciones especiales, denominados por Ataliba⁷⁴ tributos vinculados.

En cuanto a la tasa, el Modelo de Código Tributario para América Latina OEA/BID, las define como “el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente... su producto no puede tener un destino ajeno al servicio que constituye el presupuesto de la obligación”. Definición que se agrega afirmando que el hecho generador puede recaer en la prestación de un servicio público o en la realización de una actividad administrativa.⁷⁵

Por su parte, las contribuciones especiales, han sido definidas como los “tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento del valor de sus bienes, como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos”.⁷⁶

73. *Ibid.*, p. 67.

74. Gerardo Ataliba, *Hipótesis de incidencia tributaria*, traducción de Roque García Mullin, Lima, Instituto Peruano de Derecho Tributario, 1987.

75. Para Ramón Valdés Costa, en *Curso de derecho tributario*, Desalma, Temis, Marcial Pons, 1996, p. 145, los elementos característicos de la tasa son: la divisibilidad, la naturaleza jurídica de la prestación estatal, su efectividad, la ventaja obtenida por el particular, la voluntad, el destino de recaudación y su equivalencia.

76. Art. 26 de la Ley General Tributaria Española.

En el caso de las tasas y las contribuciones especiales, es apreciable una situación de cierta equivalencia, que se concreta en una retribución efectuada por el particular de lo obtenido por parte de la administración.⁷⁷ En estos términos, su establecimiento se encuentra condicionado a la realización potencial o efectiva de una actividad administrativa, por lo cual en este caso no hay libertad configurativa del instrumento tributario por parte del legislador.⁷⁸ Siguiendo los parámetros del Modelo de Código Tributario para América Latina, y la legislación española, también son ostensibles los límites cuantitativos, en la medida en que el producto de las tasas está destinado al servicio que las origina, y en el caso de las contribuciones especiales, es deseable que la base gravable corresponda a un porcentaje superior al 90% del valor total de la obra.⁷⁹

En este sentido, la naturaleza extrafiscal que en teoría deberían comprender los instrumentos tributarios, no resulta tan clara a la luz de la estructura de los tributos vinculados, dada la relación del importe pagado con el servicio o la obra pública realizada por el Estado. Los condicionamientos de la estructura de las tasas y las contribuciones limitan la realización de un objetivo extrafiscal, que solidariamente atañe a la totalidad de los ciudadanos, en relación con su capacidad efectiva o potencial contaminante.

No es la pretensión reducir la demanda de los servicios y obras realizados por el Estado; un tributo vinculado de naturaleza extrafiscal podría generar este efecto, ya que su objetivo residual es el recaudo, y su objetivo principal es propiciar la realización de determinadas conductas en este caso de tutela ambiental. Dada la subsidiaridad de la finalidad recaudatoria, no sería admisible propiciar la disminución en el gasto público destinado a obras públicas o actividades administrativas.

77. En el Anteproyecto del Modelo de Código Tributario de Colombia para América Latina, elaborado por el Instituto Colombiano de Derecho Tributario, se define tasa como “la prestación pecuniaria establecida por el titular del poder tributario, exigida de manera compulsiva y obligatoria por un ente estatal o privado, por la realización de una actividad de carácter administrativo que afecta de manera directa al obligado”. La contribución especial es definida como “La prestación pecuniaria... para financiar una actividad que afecta de manera directa a un sector económico o social, e indirecta a los miembros que pertenecen al mismo sector”.

78. Alonso, citando a Ángeles García-Frías, *Los fines extrafiscales de las tasas*, señala: “La tasa extrafiscal que se hubiera establecido en razón de un servicio prestado a un contribuyente por una administración se encuentra ahora enormemente recortada en sus posibilidades de influir en alguna dirección en la conducta del sujeto, puesto que el importe de su cuota tiene unos límites evidentes, y además, no demasiado altos en la mayoría de los casos”.

79. Alonso, pone de presente igualmente que una contribución extrafiscal, desincentivaría la realización de obras para comunidades determinadas, al reducir la demanda de dichas obras o servicios.

Por último, los cuestionamientos doctrinales en cuanto a las deficiencias teóricas de esta clase de tributos, al no consultar de manera profunda el principio de capacidad contributiva, tampoco se acomodan a los objetivos de la extrafiscalidad que, como se ha expuesto, impone reconocer que el tributo medioambiental debe consultar dicho postulado.

La alternativa que pareciera adecuarse con mayor precisión a las funciones extrafiscales de los tributos medioambientales es el establecimiento de un impuesto dirigido a tales fines.

En oposición a los denominados tributos vinculados, el impuesto no condiciona su hecho generador a la realización de una determinada actividad estatal. “Desde el punto de vista de su función, por tanto, el impuesto podría definirse como la cuota individual a los gastos públicos”,⁸⁰ “Impuestos son tributos cuyo hecho imponible no supone en ningún caso una actividad administrativa”.⁸¹ Los únicos condicionamientos corresponden a la verificación de un índice de capacidad contributiva, que el legislador pretende gravar, y en la prohibición de confiscatoriedad, criterio intrínseco a toda noción impositiva.

Por la naturaleza del hecho imponible, los impuestos representan los instrumentos tributarios idóneos para la obtención de las metas extrafiscales. Dicho impuesto de carácter ambiental debe considerar en su hecho generador conductas degradatorias del medio ambiente.

En principio pareciera lógico que se estructure sobre la base de alícuotas progresivas conforme al nivel de contaminación. Así es reconocido por Perrone,⁸² que respecto al impuesto sobre energía, afirma: “...la caracterización ambiental de nuestro sistema tributario, mediante la introducción de un impuesto general sobre la energía, que también lleve a cabo, mediante el empleo de alícuotas diferenciadas, el interés colectivo primario al respeto de los equilibrios ecológicos y que prevea correctivos para adaptarla a la situación personal de cada uno de los contribuyentes y la posibilidad de desarrollar la autonomía regional en el sector de los impuestos ambientales, individualizan algunas líneas evolutivas del sistema tributario que discrepan de

80. Antonio Berlir, *Principios de derecho tributario*, volumen I, traducción de Fernando Vicente-Arche, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1964, p. 333.

81. José Juan Ferreiro Lapatza, *Curso de derecho financiero español*, Madrid, Marcial Pons, 1993, p. 178.

82. Rafael Perrone, “La imposición y el ambiente”, en *Tratado de derecho tributario*, tomo II, dirigido por Andrea Amatucci, p. 445.

los límites y los vínculos impuestos por la Constitución al ejercicio de la potestad legislativa en el campo fiscal”.

El escenario tributario completo supone que el sistema fiscal se encuentre dirigido de forma estructural a la consecución de los fines medioambientales, con la implementación y articulación además de exenciones, minoraciones, y beneficios tributarios dirigidos a esta finalidad.⁸³

Debe reconocerse, finalmente, que los tributos no pueden ser los únicos medios para la protección del medio ambiente, puesto que es necesario la realización de políticas preventivas estatales, así como de medidas administrativas drásticas, que conformen un sistema congruente con las finalidades estatales constitucionalizadas.

BREVE APROXIMACIÓN A LA TRIBUTACIÓN MEDIOAMBIENTAL EN COLOMBIA

Descendiendo al plano legislativo colombiano, la ley 99 de 1993 creó instrumentos tributarios dirigidos a la protección del medio ambiente. Específicamente reguló las denominadas por la ley tasas retributivas y compensatorias, en los siguientes términos:

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

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

El hecho generador de las tasas retributivas se vincula a las consecuencias nocivas para el ambiente, que puede implicar la utilización de los recursos naturales. La utilización directa o indirecta de los recursos se condi-

83. En cuanto a los beneficios tributarios otorgados a los contribuyentes que concreten el deber de solidaridad frente a la protección del medio ambiente, de forma genérica pueden agruparse en dos sentidos: 1. Las reducciones de impuestos para el fomento de la realización de las inversiones en el medio ambiente, y 2. Las aceptaciones de amortizaciones aceleradas en inversiones de descontaminación.

ciona a que se genere la consecuencia nociva, para que exista obligación tributaria. La definición reglamentaria del concepto de consecuencia nociva, demuestra que dicha circunstancia puede ser incluso potencial, propugnando por el uso correcto de los recursos naturales.⁸⁴

Desde la perspectiva legal, el hecho generador de las tasas retributivas se encuentra estrechamente ligado al tradicional principio según el cual quien contamina paga, dada la necesaria producción de consecuencias nocivas.

Las tasas compensatorias, por su parte, se identifican con obligaciones tributarias establecidas con el propósito de sufragar los gastos de mantenimiento de la renovabilidad de los recursos naturales. Sin embargo, no existe una descripción clara de los elementos configurativos del hecho generador de las tasas compensatorias, en la medida en que se delega a la autoridad administrativa su establecimiento, bajo la posibilidad de que los entes administrativos establezcan tasas de esta índole.

Esta previsión legal, que permite al órgano ejecutivo establecer tasas compensatorias, sin previa definición siquiera del hecho generador del tributo, resulta claramente inconstitucional, por violación directa del art. 338 de la Carta, el cual consagra el principio de reserva de ley en materia tributaria. El legislador debe establecer los elementos esenciales de la obligación tributaria, con excepción de la tarifa, la cual puede ser fijada por autoridades administrativas, dentro de los límites (método y sistema) establecidos por la ley.

En el hecho generador de la tasa compensatoria ambiental se *presume* la necesaria utilización de un recurso natural con consecuencias nocivas para el ambiente. Dicha inferencia se deduce, puesto que la norma exclusivamente radica la distinción entre tasas retributivas y compensatorias, en que los recursos derivados del pago del tributo se destinarán al mantenimiento de la renovabilidad de los recursos naturales. Como resulta obvio, la destinación de un instrumento tributario no determina una distinción de la naturaleza jurídica del tributo, y, en este sentido, conforme a la legislación vigente, puede afirmarse que no existe ninguna distinción jurídica entre el hecho generador de las tasas retributivas y compensatorias.

El hecho generador de los tributos descritos, por tanto, coincide con la

84. El decreto 901 de 1997 define consecuencia nociva como "el resultado de incorporar al recurso hídrico una o varias sustancias contaminantes, cuya concentración y caudal sean potencialmente capaces de degradar el recurso". Aunque la definición solo se refiere expresamente a la utilización de recursos hídricos, la ley incorpora dentro del hecho generador de la tasa igualmente la utilización de la atmósfera y el suelo.

realización de vertimientos o emisiones de sustancias nocivas a la atmósfera, el suelo o el agua.⁸⁵ Dicha coincidencia en cuanto al hecho generador ha desdibujado la línea fronteriza entre ambos tipos de tasas, aunque subsiste la distinción más con un criterio finalístico de derecho presupuestario, que no modifica los supuestos del nacimiento de la obligación tributaria.

El sujeto activo de dichos tributos, es el Ministerio del Medio Ambiente,⁸⁶ a quien es atribuida la facultad de definir los respectivos costos y beneficios, sobre cuya base deben ser calculadas las tasas.⁸⁷

En cuanto a los criterios determinados por la ley para la determinación de las tasas, llama la atención que la legislación establezca que la tasa debe incluir el valor de depreciación del recurso afectado. Reconocida la dificultad de ponderar el desgaste de los recursos del ambiente, no puede adoptarse la postura extrema neoliberal, que propugna porque todos los costos sean valorados conforme a las fuerzas del mercado, con inclusión de los costos medioambientales. En este caso, conforme a la legislación, deben valorarse en cada caso concreto, pero en consideración a factores objetivos genéricos.

La ley 99 de 1993 igualmente creó una tasa por la utilización de aguas en los siguientes términos.

Art. 43. Tasas por Utilización de Aguas. La utilización de aguas por personas naturales o jurídicas, públicas o privadas, dará lugar al cobro de tasas fijadas por el Gobierno Nacional que se destinarán al pago de los gastos de protección y renovación de los recursos hídricos, para los fines establecidos por el artículo 159 del Código Nacional de Recursos Naturales Renovables y de Protec-

85. Lo cual, se insiste, no debe ser confundido con la conducta contravencional de contaminar por encima de niveles permisibles, puesto que en este caso, se trata de una actividad ilícita.

86. Aunque las titulares del crédito tributario propiamente dicho, son las Corporaciones Autónomas Regionales, dependencias del Ministerio del Medio Ambiente, que tienen atribuidas competencias en materia de protección del ecosistema y desarrollo regional.

87. Sobre este punto, la Corte Constitucional, ante el examen de constitucionalidad de la ley 99 de 1993, en la Sentencia C-495/96 afirmó: "La consagración de un método y un sistema no significa necesariamente la expresión aritmética o numérica mediante fórmulas exactas, sino que mediante la ley, ordenanzas y acuerdos se recojan también hipótesis normativas mediante las cuales se puedan definir los costos y beneficios que fijen la tarifa como recuperación de los costos que les presenten o participación en los beneficios que les proporcionen las autoridades administrativas competentes en materia de ingresos públicos, de forma que las autoridades administrativas pueden ejercer excepcionalmente un poder tributario derivado de las tasas o contribuciones, en forma precaria y limitada. El legislador no desconoció la determinación del sistema y método para calcular el costo del servicio, señalando la forma como la autoridad administrativa debe definir la tarifa de las tasas. Tal determinación legal del sistema y el método para definir el costo de un servicio, sólo puede juzgarse en cada caso concreto y tomando en consideración las modalidades peculiares del mismo".

ción al Medio Ambiente, Decreto 2811 de 1974. El Gobierno Nacional calculará y establecerá las tasas a que haya lugar por el uso de las aguas.

Como se aprecia, el hecho generador de la tasa de aguas corresponde exclusivamente a la utilización de dicho recurso. La norma no condiciona el hecho generador del tributo a la realización de conductas nocivas sobre el agua, elemento configurativo del hecho imponible en el caso de las tasas retributivas y compensatorias. La flexibilidad en la configuración de la tasa de aguas se efectuó igualmente bajo la delegación a las autoridades administrativas, del establecimiento concreto del tributo, lo cual pone de manifiesto la inconstitucionalidad de la norma en estudio, ante la indefinición legal de los elementos esenciales de la obligación tributaria, derivada del uso del agua.

La insuficiencia de los textos legales en relación con la regulación de las tasas compensatorias y la tasa por el uso de aguas manifiestan la clara violación del principio de reserva de ley, entendida como la exigencia de que el legislador determine directamente el núcleo esencial de las materias reservadas a sus competencias, en este caso, los elementos de la obligación tributaria. En ese ámbito esencial no pueden intervenir las autoridades administrativas.

En este campo se ha distinguido la denominada reserva relativa, en la cual el principio de reserva de ley adquiere una connotación atenuada, y en éste se exige la regulación directa de la ley de los elementos fundamentales de la obligación tributaria, delegando a los actos administrativos, la posibilidad de desarrollo de dichos elementos estructurales; por contraposición con la denominada reserva legal absoluta, la cual exige la regulación directa de una materia de forma integral.⁸⁸

En la Constitución colombiana se ha acogido la teoría de la reserva de ley relativa, en la cual los elementos esenciales del tributo deben estar regulados directamente por la ley, sin intervención alguna de los reglamentos administrativos, los cuales desarrollan los elementos fundamentales y establecen los procedimientos de gestión tributaria. Dicho principio es estricto en materia del establecimiento de impuestos. En el caso de las tasas y contribuciones, como se ha expuesto, la determinación de la tarifa puede ser delegada por la ley, al órgano ejecutivo.

88. La distinción entre reserva legal absoluta y relativa, se profundiza en la obra de Eusebio González García, "Principio de legalidad tributaria en la Constitución de 1978", en *Seis estudios sobre derecho constitucional e internacional tributario*, Edersa, 1980, pp. 63 y ss.

En el caso específico de la ley 99 de 1993 se advierte una clara violación del principio de reserva de ley, puesto que, a excepción de la tarifa, los elementos esenciales deben regularse directamente por la ley. En cuanto a las tasas compensatorias, ni siquiera se encuentra definido el presupuesto de hecho que da origen a la obligación tributaria, y, obviamente, no están regulados el resto de los elementos fundamentales.

Con referencia a la tasa por utilización de aguas, se *introduce un criterio* para la determinación del hecho generador, pero este es claramente insuficiente, puesto que no establece los términos en los cuales el uso del agua, genera el tributo. Pareciera que todo uso genera la obligación de pagar una tasa, y, en este caso, no podría hablarse de un tributo con funciones extrafiscales de protección del medio ambiente.

Los cuestionamientos expuestos desvirtúan la constitucionalidad de las normas analizadas, ante la indefinición de los elementos del núcleo esencial de la obligación tributaria.

El artículo 43 de la ley 99 de 1993 igualmente creó una inversión forzosa para todo proyecto que en su ejecución involucre el uso del agua, consistente en que el 1% del total de la inversión debe destinarse para la recuperación de la cuenca hidrográfica correspondiente a la fuente hídrica depreciada.

Planteada la acción de inconstitucionalidad contra la ley 99 de 1993, a las tasas retributivas se les endilgó que su conexión con el principio de quien contamina paga otorgaba a las mismas un carácter punitivo, ajeno a la esfera tributaria. En cuanto a las tasas compensatorias, se afirmó que la expresión legal “también podrá fijarse tasas para compensar los gastos...”, implicaba una violación del principio de reserva de ley, al permitir que las autoridades administrativas establecieran sin límite alguno, tributos cuya configuración corresponde al Congreso. Fue advertida, igualmente, la total indeterminación en cuanto al hecho generador de la tasa por utilización de aguas, puesto que, a juicio de la demandante, todo ser humano sería sujeto pasivo potencial de dicho tributo, dado que la norma no definió las condiciones en las cuales el acceso al agua generaría el cobro de una tasa. Igualmente fue cuestionada, por violación del principio de equidad, la inversión forzosa por utilización de aguas, al permitir que un mismo sujeto pasivo se vea obligado simultáneamente al pago de tasas retributivas, compensatorias, tasa por utilización de aguas, e igualmente sometido a la inversión forzosa, por la realización de una misma actividad económica.

Así mismo fue cuestionada la norma, a la luz de la prohibición constitu-

cional, de que las rentas nacionales tengan destinación específica; dado que las tasas medioambientales creadas por la ley representan rentas de orden nacional, dirigidas específicamente a integrar el presupuesto de las Corporaciones Autónomas Regionales, entes administrativos responsables de la ejecución de las políticas ambientales.

La Corte Constitucional⁸⁹ desestimó los cargos de inconstitucionalidad, afirmando que las tasas retributivas carecen de naturaleza punitiva, puesto que en realidad corresponden a tributos que tienden a financiar los costos de las conductas degenerativas del ambiente; específicamente la Corte afirmó:

...(Las tasas retributivas) sólo deben pagarlas las personas que utilizan tales recursos, para depositar desechos siempre que se cause un efecto nocivo, definido técnicamente. En el mundo moderno, la prestación de este servicio (recepción de desechos), implica costos que alguien debe pagar, porque en casi todos los casos afectan a la sociedad; por tanto, es claro que al Estado le corresponde cobrar esos costos a través de tasas.

En este caso, la Corte Constitucional dio aplicación a la teoría del coste social como fundamento de las obligaciones tributarias. Conforme a dicha tesis, las actividades económicas comportan determinados costos sociales, por lo tanto, el impuesto es el instrumento idóneo para que el sujeto que genera unos efectos perjudiciales a la sociedad, retribuya a la misma los perjuicios causados con su actividad.

Aunque se trata de la invocación de una teoría económica, se ha constituido en el fundamento de la aplicación de instrumentos tributarios dirigidos a la protección del medio ambiente, con el objeto de internalizar los costos generados en el control de la degradación del medio ambiente.

El alto tribunal consideró, que existe una estrecha relación entre el valor pagado a título de tasa por el *usuario* que utiliza el ambiente sano, y el nivel de deterioro ocasionado por el mismo.

En cuanto a las tasas compensatorias, interpretó que corresponden al reintegro de los costos incurridos por el Estado, en el manejo conservación y descontaminación de los diversos recursos; considerando que se diferencian de las tasas retributivas, en el hecho de que en las primeras no se busca la creación de incentivos permanentes. Para la Corte, tanto las tasas compensatorias como las retributivas, corresponden a las tasas derivadas de la prestación de un servicio público específico.

89. Sentencia C-495 de 1996. Magistrado ponente Fabio Morón Díaz.

Con referencia a la violación del principio de legalidad consagrado en el artículo 338 de la Carta, según el cual en virtud de disposición legal las autoridades administrativas pueden fijar la tarifa de las tasas como recuperación de los costos derivados de los servicios, siempre y cuando la propia ley determine el método y el sistema para definir dichos costos. En ese caso, la Corte consideró que el método y el sistema estaban definidos por la norma acusada. Sin embargo, la sentencia no se refirió a la absoluta indefinición del hecho generador, y los elementos esenciales en el caso de las tasas compensatorias, desconociendo la vulneración de la reserva de ley en esta materia.

En el cargo por la violación de la prohibición constitucional de la existencia de rentas nacionales de destinación específica, la Corporación incurrió en un grave error al negar la naturaleza tributaria de las tasas medioambientales, con el propósito de afirmar que la prohibición constitucional no les resulta aplicable,⁹⁰ en contradicción con el propio texto de la sentencia, y desconociendo la evolución jurisprudencial de la Corte, la cual ha avanzado en materia de tipología tributaria.

Con referencia al cargo de la supuesta violación del principio de equidad, al imponer de forma coincidente y simultánea cuatro gravámenes ambientales: tasa retributiva, tasa compensatoria, tasa por utilización de aguas, así como de inversión forzosa, la Corte consideró que cada uno de los gravámenes superaba el juicio de razonabilidad y proporcionalidad, puesto que atendía a supuestos diversos,⁹¹ y por tanto no vulneraba el principio constitucional de la equidad en materia tributaria.

En este punto, es necesario analizar si los tributos medioambientales previstos en la legislación cumplen de forma idónea con los principios de los tributos extrafiscales.

En cuanto a las tasas retributivas, el hecho generador cumple de forma

90. Resulta evidente el yerro de la Corporación, no solo al negar la naturaleza tributaria de las tasas medioambientales después de haberlas sometido al estricto examen del principio de legalidad, contenido en el art. 338 de la Carta, sino que además, y en contradicción con el propio texto de la sentencia, las denominó “contribuciones”. Afirmó expresamente la Corte en la sentencia que comento: “Esta Corporación ya ha sostenido que la prohibición contenida en el art. 359 de la Carta se refiere fundamentalmente a las rentas de naturaleza tributaria y las contribuciones aquí estudiadas, las cuales son tasas... son rentas no tributarias, por tanto, no son destinatarias de la referida prohibición”. Al parecer, el desconocimiento de la evolución jurisprudencial en materia de tipología tributaria constituye un caso aislado de la jurisprudencia.

91. En cuanto a la constitucionalidad de la inversión forzosa, afirmó el alto Tribunal: “...es constitucionalmente razonable que se imponga un deber social fundado en la función social de la propiedad, tendiente a la protección e integridad del medio ambiente”.

genérica con la finalidad de desestimular conductas contaminantes, puesto que describe el supuesto de hecho originario de la obligación tributaria, como la utilización de los recursos naturales, generando consecuencias nocivas sobre los mismos.

La tasa retributiva cuenta con carácter instrumental, para la obtención de disminución de niveles de contaminación sobre el agua, suelo y la atmósfera. Sin embargo, en lo que hace referencia al principio de capacidad contributiva, se aprecian algunos vacíos.

Como se ha expuesto, la capacidad contributiva en el ámbito de los tributos medioambientales, encuentra como referente los criterios de la justicia tributaria en general, y, de forma particular, debe atender a la capacidad de contaminación del sujeto pasivo del tributo. En cuanto a la capacidad de contaminación como criterio de referencia en las tasas retributivas, a nivel del reglamento⁹² se define, incluso utilizando fórmulas matemáticas, la noción de consecuencia nociva para los recursos hídricos, se establece un factor regional, que cuantifica los costos sociales y ambientales de los vertidos puntuales en fuentes hídricas, lo cual demuestra que el tributo, y específicamente la tarifa del mismo, se fundan en consideraciones técnicas, que determinan la capacidad contaminante del agente.

No obstante, no se establece un sistema para diferenciar el tratamiento tributario aplicable a sectores económicos cuyas actividades pueden ser más lesivas del ecosistema, así como reglas más precisas en cuanto a las industrias que necesariamente deben acudir a tecnologías contaminantes en sus procesos productivos.

Es en buena parte ausente la reglamentación en estas materias, que solo se ha referido a las tasas retributivas por el uso del agua, pero no ha penetrado en la utilización de los demás recursos naturales, cuyo desarrollo reglamentario resulta imperativo; así como una reglamentación completa de los elementos constitutivos de las tasas compensatorias, y la tasa por utilización de agua.

Puede concluirse que tal como se encuentran regulados, los instrumentos tributarios medioambientales de la legislación colombiana,⁹³ en realidad

92. Decreto 901 de 1997.

93. En la legislación colombiana igualmente se encuentran previstos algunos impuestos especialmente afectados al medio ambiente, como es el caso de la sobretasa al impuesto de timbre sobre vehículos, así como la contribución especial de valoración derivadas de obras descontaminantes, los cuales desvirtúan la noción intrínseca del principio contaminador pagador, puesto que generalizan el principio de solidaridad en materia de imposición ambiental.

no pretenden alcanzar funciones exclusivamente financieras. Aunque existen vacíos de regulación, los elementos *disponibles* de la obligación tributaria, estructuran un comportamiento que estimula la contaminación de los recursos.

CONCLUSIONES

- Los tributos extrafiscales se encuentran sustentados en la visión instrumental de la ciencia jurídica, según la cual el derecho está obligado a la consecución de los fines sociales tutelados por la Constitución. Bajo la óptica promocional del derecho tributario, los tributos constituyen mecanismos eficaces para desincentivar conductas atentatorias contra los objetivos del interés general, así como para estimular la realización de actividades que permiten el logro de las metas de la colectividad, dentro de las cuales ocupa un papel prioritario la defensa del medio ambiente sano.
- Como manifestación concreta de la vinculación jurídica del Estado social y de derecho, el tributo asume la función de reductor social, económico, político y cultural de la comunidad.
- La destinación a la cobertura de los gastos públicos es un elemento principal de la institución tributaria, mas no es de su esencia. En ese sentido, las funciones extrafiscales del tributo –no identificables con los simples objetivos o efectos extrafiscales– pueden coexistir con la función recaudatoria; en dicha concurrencia de funciones fiscales y extrafiscales, las funciones financieras pueden ser incluso residuales o de carácter secundario.
- La extrafiscalidad de las funciones atribuidas a un tributo solo es predicable si la totalidad de los elementos estructurales de la obligación tributaria se dirigen a la obtención del objetivo no financiero. La obligación tributaria, en su conjunto, debe ser funcionalmente extrafiscal.
- Los tributos extrafiscales deben consultar la capacidad contributiva, entendida en su acepción genérica de justicia tributaria, que supone someter al tributo extrafiscal a precisos límites: debe acudirse a la capacidad económica del sujeto pasivo, los intereses extrafiscales deben ser tutelados por el ordenamiento jurídico constitucional, y a los sectores que soportan el tributo debe respetárseles sus derechos constitucionales. Superando la simple técnica de la aplicación de los prin-

- cipios tributarios, el tributo extrafiscal debe ser razonable, proporcional y necesario, criterios conexos a la noción genérica de justicia.
- En todo caso, los tributos extrafiscales de índole ambiental deben acudir a la capacidad contributiva en los términos expuestos, y a la capacidad, incluso potencial, de contaminación.
 - El medio ambiente no pertenece a la simple esfera de la garantía constitucional, sino que puede predicarse una juridización del concepto, a partir del reconocimiento de la existencia de un verdadero bien ambiental, como un bien limitado, escaso y cuya protección interesa a los ciudadanos, constituyentes y beneficiarios del encargo de la administración del mismo, en virtud de la aplicación del principio de solidaridad.
 - El principio contaminador-pagador no es fundamento suficiente para la tributación medioambiental, puesto que en ella debe primar el deber solidario de protección al medio ambiente y no la simple indemnización por el daño ecológico.
 - El instrumento fiscal que resulta idóneo para la realización de los objetivos extrafiscales medioambientales es el impuesto ambiental, puesto que el hecho generador de la obligación tributaria exclusivamente supone un índice de capacidad contributiva, que debe ser medido conforme a los principios que inspiran la justicia tributaria y la capacidad de contaminación.
 - Las tasas ambientales consagradas en la legislación colombiana cumplen, de forma genérica, con su objetivo de estimular conductas degradatorias del ambiente, aunque se advierte la presencia de vacíos en cuanto al análisis de la capacidad contributiva y la capacidad contaminante del sujeto pasivo del tributo.
 - Se advierte la insuficiencia de regulación en cuanto a los elementos de la obligación tributaria derivada de las tasas medioambientales en Colombia, lo cual desestima la constitucionalidad de las mismas, y por tanto, la función extrafiscal implícita en dichos instrumentos tributarios.
 - Es deficiente el desarrollo de los instrumentos tributarios creados por la legislación colombiana para la tutela del ambiente sano. El desarrollo de las políticas que involucren tributación medioambiental, constituye un reto que trasciende las fronteras nacionales. Siguiendo los ordenamientos jurídicos europeos, la tributación medioambiental puede configurar un principio de armonización regional, que concre-

te decisiones políticas mancomunadas, en cuanto a la protección del ambiente.

- Crear instituciones jurídico-tributarias que promuevan las finalidades del Estado social de derecho es tarea prioritaria, puesto que los sistemas tributarios deben ser coherentes con los objetivos comunes y con el interés general, sin perjuicio de que tributos extrafiscales se integren con el sistema tributario en su totalidad. En este sentido, los sistemas tributarios con instituciones de carácter extrafiscal constituyen una de las más relevantes expresiones del Estado social.

BIBLIOGRAFÍA

- Alonso González, Luis M., *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*, Madrid, Marcial Pons, 1995.
- Amatucci, Andrea, *El ordenamiento jurídico financiero*, Bogotá, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2002.
- Amatucci, Andrea; González, Eusebio, “El concepto de tributo”, en *Tratado de derecho tributario*, tomo I, dirigido por Andrea Amatucci, Bogotá, Temis, 2001.
- Ataliba, Gerardo, *Hipótesis de incidencia tributaria*, traducción de Roque García Mullin, Lima, Instituto Peruano de Derecho Tributario, 1987.
- Berlir, Antonio, *Principios de derecho tributario*, volumen I, traducción de Fernando Vicente-Arche, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1964.
- Bobbio, Norberto, *Teoría general del derecho*, Bogotá, Temis, 1987.
- Carrizosa Umaña, Julio; Cruz de Quiñones, Lucy; Macías Gómez, Luis Fernando, *Nuevo régimen jurídico del medio ambiente*, Medellín, Ediciones Rosaristas-Dike, 1994.
- Checa González, Clemente, *Interpretación y aplicación de las normas tributarias: análisis jurisprudencial*, Valladolid, Lex Nova, 1998.
- Cortés, Matías, *Ordenamiento tributario español*, tomo I, Madrid, Civitas, 1986.
- Cubero Truyo, Antonio, *La simplificación del ordenamiento tributario (desde la perspectiva constitucional)*, Madrid, Marcial Pons, 1997.
- De la Rosa, Salvatore, “Los beneficios tributarios”, en *Tratado de derecho tributario*, tomo I, dirigido por Andrea Amatucci, Bogotá, Temis, 2001.
- De Mita, Enrico, *Principi de diritto tributario*, Milano, Dott A. Giuffrè, 1999.
- Domingues de Oliveira, José Marcos, *Direitto tributário e meio ambiente*, Río de Janeiro, Renovar, 1995.
- Ferreiro Lapatza, José Juan, *Curso de derecho financiero español*, Madrid, Marcial Pons, 1993.

- *Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el derecho financiero y tributario*, Barcelona, Marcial Pons, 1998.
- Fichera, F., *Imposizione ed extrafiscalità nel sistema costituzionale*, Napoli, Scientifiche Italiane, 1973.
- Figuroa, Aimée, “Los instrumentos económico fiscales para la protección ambiental: virtudes y vicios”, ponencia para la Segunda Conferencia de Derecho Económico, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar, 1999.
- Forsthoff, Ernst, “Concepto y esencia del Estado social de derecho”, en *El Estado social*, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1986.
- Gianinni, A. D., *Instituciones de derecho tributario*, traducción de Fernando Sainz de Bujanda, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1957.
- González García, Eusebio, *Concepto actual de tributo. Análisis de jurisprudencia*, Pamplona, Aranzadi, 1996.
- “El principio de legalidad tributaria en la Constitución de 1978”, en *Seis estudios sobre derecho constitucional e internacional tributario*, Edersa, 1980.
- Guervos Maillo, María de los Ángeles, *El impuesto Balear sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente*, Madrid, Marcial Pons, 2000.
- Hensel, Albert, *Diritto tributario*, traducción de Dino Jarach, Milano, Dott A. Giuffrè, 1956.
- Instituto de Estudios Económicos, *Aspectos económicos y jurídicos del medio ambiente*, Madrid, IEE, 1980.
- Jaramillo, Esteban, *Tratado de ciencia de la hacienda pública*, Bogotá, Voluntad, 1960.
- Lozano Serrano, Carmelo, *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, Madrid, Tecnos, 1988.
- Martín Fernández, Javier, *Tasas y precios públicos en el derecho español*, Madrid, Marcial Pons, 1995.
- Moschetti, Francesco, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, Cedam, 1973.
- “El principio de la capacidad contributiva”, en *Tratado de derecho tributario*, tomo I, dirigido por Andrea Amatucci, Bogotá, Temis, 2001.
- OCDE, *Economic Instruments for Environmental Protection*, París, 1989.
- Pérez de Ayala, Concha, *Temas de derecho financiero*, Universidad Complutense de Madrid, 1990.
- Pérez Royo, Fernando, *Derecho financiero y tributario*, Madrid, Civitas, 1994.
- Perrone, Raffaele, “La imposición y el ambiente”, en *Tratado de derecho tributario*, tomo II, dirigido por Andrea Amatucci, Bogotá, Temis, 2001.
- Pages I Galtés, Joan, *Fiscalidad de las aguas*, Madrid, Marcial Pons, 1995.

- Plazas Vega, Mauricio, *Derecho de la hacienda pública y derecho tributario*, Bogotá, Temis, 2000.
- Rosembuj, Tulio, *El tributo ambiental*, Barcelona, Promociones y Publicaciones Universitarias, 1994.
- *Los tributos y la protección del medio ambiente*, Madrid, Marcial Pons, 1995.
- Sainz de Bujanda, Fernando, *Hacienda y derecho III*, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1975.
- *Lecciones de derecho financiero*, Madrid, Universidad Complutense, 1993.
- Tipke, Klaus, *La ordenanza tributaria alemana de 1977*, REDF, No. 14, Madrid, Civitas, 1977.
- Valdez Costa, Ramón, *Curso de derecho tributario*, Bogotá, Temis, 1996.
- Velarde Aramayo, María Silvia, *Beneficios y minoraciones en derecho tributario*, Madrid, Marcial Pons, 1997.
- Yebra Martul-Ortega, Perfecto, “Los fines extrafiscales del impuesto”, en *Tratado de derecho tributario*, tomo II, dirigido por Andrea Amatucci, Bogotá, Temis, 2001.