

PARTICULARISMOS E IMPOSIBILIDADES DE LOS IMPUESTOS A LAS EMISIONES EN LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE CHILE. ESTUDIO PRELIMINAR*

PARTICULARITIES AND IMPOSSIBILITIES OF EMISSIONS TAXES IN THE CHILEAN CONSTITUTION. PRELIMINARY STUDY

MARCELO MATUS FUENTES**

RESUMEN: Esta investigación revisa el estado actual, las particularidades e imposibilidades de los impuestos a las emisiones en el contexto de la Constitución Política de Chile con el objeto de establecer si es posible incorporar este tipo de tributos como un instrumento de política ambiental. Los impuestos a las emisiones gravan alteraciones al medio ambiente y no necesariamente capacidades contributivas, distorsionando en consecuencia el concepto de tributo. Si bien el legislador puede restringir derechos constitucionales fundado en la protección del medio ambiente, no es posible que dicha restricción afecte estos derechos en su esencia, como lo sería, sustraer del régimen de garantías del contribuyente a este tipo de gravámenes.

Palabras clave: Impuesto, Contaminación, Ambiente.

ABSTRACT: This research reviews the current state, the particularities and impossibilities of emission taxes in the context of the Chilean Constitution in order to establish whether it would be possible to incorporate such taxes as an environmental policy instrument. The emissions taxes levied alterations to the environment and not necessarily contributory capacity, distorting consequently the concept of tax. Even though the legislature may restrict constitutional rights based on the protection of the environment, it is not possible that such restrictions affect these rights in its essence, as it would be removing this kind of taxes from the taxpayer's constitutional guarantee regime.

Key words: Tax, Pollution, Environment.

I INTRODUCCIÓN

Existe una importante relación entre el medio ambiente¹, la propiedad y la libertad para desarrollar actividades económicas; como sugiere Guzmán, “Es, de hecho, la reunión

* El trabajo que se presenta forma parte del Proyecto Fondecyt Regular N° 1140290, titulado “Evaluación crítica y reconstrucción dogmática del concepto y los perfiles del tributo en el sistema jurídico chileno, y de sus parámetros justificativos, particularmente fines extrafiscales. Un estudio sustentado en el Derecho Comparado”, del cual el autor forma parte en calidad de becario tesista doctoral.

** Profesor de Derecho tributario y económico de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de Concepción, Especialista en Derecho tributario (Universidad de Chile). Magíster en Ciencia Jurídica y Candidato a Doctor en Derecho (Pontificia Universidad Católica de Chile). Dirección postal: Barrio Universitario s/n, casilla 160-C, correo 3, Concepción. Correo electrónico: mmatustf@uc.cl.

¹ En este trabajo utilizaremos la expresión “medio ambiente” para referirnos al “ambiente” (traducción de “*environment*”). Aun cuando parece redundar en dos palabras sinónimas “medio” y “ambiente”, innecesarias para expresar una misma identidad semántica, normativamente se encuentra aceptada y, corregir este error semántico

de estos factores la que hace posible el desarrollo, pero no cualquiera, sino con apellido que lo adjetiva y que es la sustentabilidad"²⁻³.

En nuestro país, avanzar hacia un objetivo de Desarrollo Económico Sostenible ha significado adoptar una serie de medidas legislativas para regular la actividad económica desde una perspectiva ambiental.

Así por ejemplo, existen actividades económicas que alteran el medio ambiente por emisión de gases o descarga de residuos. La regulación ambiental en este caso se traduce especialmente en dos niveles: a) Normas de emisión, y; b) Normas de calidad.

Si la actividad que desarrolla una empresa es calificada por la normativa ambiental⁴ como fuente "emisora" o "de descarga"⁵ quedará sujeta a un **límite máximo de emisión** establecido en la respectiva norma de emisión, y si el agente en concreto que desarrolla la actividad supera este umbral, la alteración al medio ambiente se denomina normativamente contaminación⁶ (actividad ilícita) y se desencadenará la aplicación de sanciones por parte

tico puede resultar una tarea difícil, por lo que asumimos la crítica. En algunas oportunidades, para evitar el exceso de redundancia en la redacción, utilizaremos a la expresión "*ambiente*".

² GUZMÁN (2010) p. 107.

³ La LEY N° 19.300 sobre Bases Generales del Medio Ambiente, en su artículo 2 señala: "Para todos los efectos legales, se entenderá por: g) Desarrollo Sustentable: el proceso de mejoramiento sostenido y equitativo de la calidad de vida de las personas, fundado en medidas apropiadas de conservación y protección del medio ambiente, de manera de no comprometer las expectativas de las generaciones futuras".

⁴ DECRETO N° 38 (1/8/2013).

⁵ Dado que normativamente ambas actividades producen efectos ambientales análogos, seguiremos en adelante solo refiriéndonos a la actividad emisora.

⁶ En Chile, de acuerdo a la letra c) y d) del artículo 2 de la LEY N° 19.300 sobre Bases Generales del Medio Ambiente, para todos los efectos legales se entiende por: "Contaminación: la presencia en el ambiente de sustancias, elementos, energía o combinación de ellos, en concentraciones o concentraciones y permanencia superiores o inferiores, según corresponda, a las establecidas en la legislación vigente"; y, a su vez, "Contaminante" es "todo elemento, compuesto, sustancia, derivado químico o biológico, energía, radiación, vibración, ruido, o una combinación de ellos, cuya presencia en el ambiente, en ciertos niveles, concentraciones o períodos de tiempo, pueda constituir un riesgo a la salud de las personas, a la calidad de vida de la población, a la preservación de la naturaleza o a la conservación del patrimonio ambiental".

La intervención y alteración nociva de las condiciones normales de la naturaleza y del medio ambiente, por el uso de los recursos naturales, produce consecuencias sobre ellos, las cuales, de un modo general se consideran como contaminación acuerdo al Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua ("Contaminar. (Del lat. *contamināre*). 1. tr. Alterar nocivamente la pureza o las condiciones normales de una cosa o un medio por agentes químicos o físicos. U. t. c. prnl. 2. tr. Contagiar, inficionar. U. t. c. prnl. 3. tr. Alterar la forma de un vocablo o texto por la influencia de otro. 4. tr. Pervertir, corromper la fe o las costumbres. U. t. c. prnl. 5. tr. Profanar o quebrantar la ley de Dios". Diccionario RAE, 22ª Edición.) Sin embargo, la Ley N° 19.300 sobre Bases Generales del Medio Ambiente establece parámetros normativos de intervención o alteración (contaminación en sentido natural) lícitos e ilícitos, es decir, no obstante existir contaminación de acuerdo al lenguaje natural no se considera esta como contaminación en sentido legal, en la medida de que la actividad contaminante se sujete a la ley. En otros términos, cuando alguien usa el término de "contaminación" debe declarar previamente el modo en que lo usa, *i.e.*, de acuerdo al lenguaje natural o de acuerdo al lenguaje legal. Lo anterior es relevante dado que el término usado en lenguaje natural (como toda intervención o alteración del medio ambiente), implica un mucho mayor número de supuestos que la definición legal de contaminación. Por ello, no hay contaminación en sentido legal en los casos en que la alteración o intervención o corrupción del medio ambiente se haga hasta ciertos límites o de acuerdo a vías legales. Entonces, lo "ilegal" es la acción de producir la "contaminación en sentido legal" (que sobrepase los límites o marcos regulatorios), no la contaminación, al-

de la Superintendencia del Medio Ambiente⁷. La fiscalización de esta norma de emisión se realiza en la fuente generadora antes que la emisión o descarga de contaminantes salga por las chimeneas, cañerías, etc.

La norma de calidad, en tanto fija un umbral máximo y un mínimo de emisiones en su conjunto respecto de un área determinada del medio ambiente (como un río, una comuna, etcétera) con el objeto de controlar el efecto acumulativo de la emisión. Ahora bien, si las mediciones demuestran que se ha superado la norma de calidad, se debe declarar como zona saturada del contaminante de que se trate y se deberá dictar un Plan de Descontaminación⁸ facultando a la institucionalidad ambiental para aplicar, conforme a la normativa, una serie de medidas para obtener un resultado ambiental, cual es, que baje la marca o medición que registra la acumulación de emisión. La fiscalización de esta norma de calidad se realiza directamente en el medio ambiente (y no respecto de cada fuente emisora) pero todos los “responsables” de dicha emisión deberán respetar las medidas dispuestas en el Plan, y en caso de incumplimiento de este, podrán ser sancionados por la Superintendencia de Medio Ambiente.

Cuando las mediciones demuestren que la calidad del ambiente está entre el 80 y 100% de los límites establecidos en una norma de emisión, no hay contaminación, pero sí una situación que se debe tratar de revertir de inmediato, para lo cual la ley faculta declarar la zona en cuestión como zona latente y, luego, implementar un Plan de Prevención.

Bajo los límites establecidos en las normas, se entiende que la alteración al medio ambiente no es contaminación.

En todo caso, hay que tener presente que dado que la existencia del daño ambiental no exige la superación de una norma, puede existir este sin existir aquella. De esta manera, existiendo una alteración significativa al medio ambiente o uno de sus componentes, habrá “daño ambiental”⁹, ya sea por contaminación, emisión, descarga, o incluso bajo la banda de emisión, desencadenando la aplicación de normas de responsabilidad civil por daño ambiental para exigir judicialmente, ante los Tribunales Ambientales, la reparación material de este daño; y posteriormente, el daño personal que se puede haber sufrido producto de este daño ambiental¹⁰.

Una empresa que desarrolla una actividad económica dentro de la banda de emisión o sujetándose a las regulaciones ambientales, sin lugar a dudas utiliza el medio ambiente en su beneficio, como si fuese un contenedor de sus residuos, sin soportar cargo alguno por ello.

teración, degradación o corrupción del medio ambiente, propiamente tales. En adelante, utilizaremos la expresión “contaminación” en su sentido legal.

⁷ La actividad contaminante, como actividad ilícita está sujeta a una normativa sancionadora que escapa de los esquemas regulatorios permitidos.

⁸ DECRETO N° 39 (1/8/2013).

⁹ LEY N° 19.300 sobre Bases Generales del Medio Ambiente, en su artículo 2° letra c) define el daño ambiental como: “toda pérdida, disminución, detrimento o menoscabo significativo inferido al medio ambiente o a uno o más de sus componentes”.

¹⁰ Sobre las nuevas perspectiva sobre el daño ambiental y del nuevo sistema de responsabilidad civil extracontractual por daño ambiental introducidas por la LEY N° 20.600 modificatorias de la LEY N° 19.300 puede consultarse DELGADO (2012) p. 52.

En este sentido, la doctrina ambiental está de acuerdo, según lo indica GUZMÁN¹¹, que las funciones económicas del medio ambiente son a lo menos tres: a) Proveedor de recursos; b) Asimilador de residuos y, c) Generador de utilidades directas en términos de disfrute¹².

Desde otra perspectiva es posible sostener que en gran medida los medios necesarios para enfrentar los eventos de alteración al medio ambiente, así como la institucionalidad ambiental, viene financiada por el Estado, el cual tiene entre sus fuentes de ingreso al sistema tributario. Luego, ya que la normativa ambiental permite la alteración al medio ambiente dentro de ciertos rangos, se constata que las actividades económicas emisoras aprovechan el medio ambiente como insumo o factor de producción, pero todos contribuyen al financiamiento del gasto que importa mitigar los efectos acumulativos de la emisión (externalidades negativas), lo que provoca a nuestro juicio un trato tributario desigual.

Para corregir esta distorsión se recomienda por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante OCDE), incorporar un instrumento económico bajo la forma de Tributo Ambiental¹³, esto es, un instrumento tributario que grave las alteraciones al medio ambiente lícitas; en nuestro ejemplo, estaría destinado a aplicarse dentro o en relación a una banda de emisión¹⁴.

De acuerdo a Yacolca¹⁵, estos instrumentos son una categoría de tributo que tiene una finalidad extrafiscal, cual es, conservar o proteger el medio ambiente a través del encarecimiento de la actividades que lo alteran negativamente, y que es susceptible de concretarse bajo la forma de impuestos, tasas y/o contribuciones. En tal sentido, decimos entonces que estos tributos se clasifican como impuestos ambientales, tasas ambientales o contribuciones ambientales.

El mismo autor también los clasifica en “Tributo Ambiental puro” y “Tributo Ambiental impuro”. Es “puro”, si grava directamente emisiones o descargas al medio ambiente (grava alteraciones al ambiente); y es “impuro”, si se trata de impuestos tradicionales con “elementos” ambientales, o tasas, o contribuciones, esto es, grava capacidades contributivas directas o indirectas, o establece un cobro por ley para obtener determinados servicios públicos.

Esta última clasificación es importante porque pone de relieve que existen casos en los cuales se incorpora la capacidad contributiva en el tributo ambiental; y casos en que ella no se contempla.

Aplicar Tributos Ambientales Puros dentro de la banda de emisión permite alcanzar a lo menos tres finalidades: a) Recaudar ingresos para el Estado; b) Que las empresas emisoras internalicen los costos sociales ambientales, e; c) Induce conductas más respetuosas con el medio ambiente.

¹¹ GUZMÁN (2010) p. 109.

¹² PEARCE y TURNER (1995) pp. 57-71.

¹³ Cfr. OCDE (1997). Un estudio particular sobre este tipo de instrumentos económicos puede consultarse en el Documento OCDE de 2001 denominado Environmentally Related Taxes.

¹⁴ Descartamos por ahora referirnos a la posibilidad de justificar que estos Tributos Ambientales graven “contaminación”, pues como se dijo, en Chile la contaminación es una actividad ilícita que se reprime a través del régimen sancionador.

¹⁵ YACOLCA (2013) p. 83.

No obstante lo anterior, este Tributo, al gravar “alteraciones al medio ambiente” y no necesariamente “capacidades contributivas”, provoca graves tensiones desde la perspectiva de la dogmática del tributo, puesto que no solo se trata de un Tributo Extrafiscal, sino que puede llegar a configurarse como un instrumento parafiscal¹⁶.

En efecto, puede darse el caso de una empresa emisora controlada por la norma de calidad, y que no obstante no genere utilidad alguna, esto es, que no revele capacidad contributiva.

El análisis dogmático se torna relevante en relación al tributo con fines ambientales, por las tensiones que genera la estructura jurídica de estos gravámenes con los principios **iustributarios** consagrados en la tradición jurídica de que somos herederos.

Por cierto los elementos dogmáticos en juego son muchos, pero por razones de espacio conviene centrarse en estas líneas en algunos, dejando los restantes para el reporte final de investigación o tesis doctoral, cuales son: el concepto de tributo; los fines o finalidades jurídicamente posibles de los tributos y; los principios materiales de la tributación.

Damos por supuesto que la creación, modificación o supresión de todo tributo debe sujetarse al principio de reserva de ley. Este principio no es objeto de la presente investigación, sino un supuesto sobre el cual se establece el debate.

El problema se presenta ya que en nuestro sistema jurídico no existe una conceptualización de tributos.

En España, la Ley General Tributaria define a los tributos como ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por el Estado como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial (y no exclusivo) de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos¹⁷.

El Modelo de Código Tributario del CIAT, los define como “prestaciones en dinero que el Estado exige, en razón de una determinada manifestación de capacidad económica, mediante el ejercicio de su poder de imperio, con el objeto de obtener recursos para financiar el gasto público (finalidad contributiva o fiscal) o para el cumplimiento de otros fines de interés general” (finalidad extrafiscal)¹⁸.

En estos casos, el legislador instituye la obligación tributaria sobre la base de un hecho (imponible) que refleje riqueza (capacidad contributiva), por ejemplo, el consumo (IVA), las ganancias (Ley de la Renta), etc.¹⁹.

Cualquiera que sea su denominación, los tributos pueden **clasificarse** en diferentes figuras, las que presentan notas más o menos específicas y particulares: tarifas, derechos, tasas, contribuciones especiales, impuestos, etc. Por ejemplo, en nuestro medio se denomina

¹⁶ YACOLCA (2013) pp. 75-77. La Parafiscalidad es un fenómeno de la tributación por cual comienzan a aparecer ciertas figuras coactivas con finalidad recaudatoria que no observan los causes ni rigores propios de los tributos. Constituye una patología que se debe corregir, ya que genera una controlada y perturbadora presión fiscal paralela. En Chile, es manifestación de los efectos parafiscales lo que se denomina “Gravámenes especiales” por el Tribunal Constitucional.

¹⁷ LEY 58/2013, de 17 de diciembre, General Tributaria de España, artículo 1º.

¹⁸ CIAT (1997) Modelo de Código Tributario, Artículo 9. p. 26.

¹⁹ PONT (1989) pp. 1087-1142.

“patentes” (municipales) a los impuestos locales y “tarifas” a los cargos o precios por determinados servicios públicos específicos²⁰.

En general, desde la perspectiva de las **finalidades del tributo**, en los contextos constitucionales actuales los tributos pueden servir como instrumentos de política económica y social de acuerdo a los principios y fines contenidos en la propia Constitución. En el caso de España, por ejemplo, la extrafiscalidad se considera implícitamente reconocida de acuerdo se desprende de los principios rectores de política social y económica contenidos en los artículos 40.1 y 130.1 de su Constitución²¹. Esta perspectiva comparada, desde una interpretación sistemática, nos permite encontrar en Chile un ancla de las finalidades extrafiscales en los valores de bien común²². En tal caso, se dice que los tributos presentan fines extrafiscales para alcanzar aquellos objetivos constitucionalmente tutelados²³.

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

No cabe duda de que la protección del medio ambiente (y la naturaleza) constituye un fin constitucionalmente reconocido y tutelado, ya que ello se encuentra expresamente reconocido en el artículo 19 N° 8 de nuestra Carta Fundamental.

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

²⁰ El Tribunal Constitucional chileno plantea un concepto muy restrictivo de tributo. Ver MASBERNAT (2012) p. 185.

²¹ TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ESPAÑOL. Sentencia 37/1987, de 26 de marzo, en recurso de inconstitucionalidad contra diversos artículos de la Ley del Parlamento de Andalucía N° 8/1984, de 3 de julio, vinculado al Impuesto sobre Tierras Infrutilizadas, señala, en su Fundamento Jurídico 13, que: “Es cierto que la función extrafiscal del sistema tributario estatal no aparece explícitamente reconocida en la Constitución, pero dicha función puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política social y económica (señaladamente artículos. 40.1 y 130.1), dado que tanto el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados”. Cabe agregar que los fines extrafiscales del tributo deben ser compatibles con la finalidad contributiva y responder al sistema de valores de la Constitución. Usualmente, el fin extrafiscal opera mediante los diferentes elementos del tributo, v.g., exenciones y bonificaciones o el tipo de gravamen. La misma Sentencia añade que: “A ello no se opone tampoco el principio de capacidad económica establecido en el artículo 31.1 de la Constitución, pues el respeto a dicho principio no impide que el legislador pueda configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones extrafiscales”. En los tributos con objetivos de tutela del ambiente prima un fin extrafiscal, ya que su finalidad esencial no es la de recaudar ingresos para financiar el gasto público, sino desincentivar o incentivar conductas, por ejemplo, para evitar la contaminación o el consumo de recursos medioambientales escasos, o favorecer la descontaminación. Con todo, estos tributos siempre debieran gravar un índice de capacidad económica, si bien ordenados a un fin extrafiscal.

²² CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DE CHILE, artículo 1 inciso 4°: “El Estado está al servicio de la persona humana y su finalidad es promover el bien común, para lo cual debe contribuir a crear las condiciones sociales que permitan a todos y a cada uno de los integrantes de la comunidad nacional su mayor realización espiritual y material posible, con pleno respeto a los derechos y garantías que esta Constitución establece”.

²³ CHECA (1983) pp. 435-452; GONZÁLEZ (2008) pp. 599-644.

En Chile existen normas legales que se refieren a las figuras tributarias con finalidad de protección del medio ambiente, directa o indirectamente²⁴. Asimismo, han existido iniciativas legislativas dilatadas o abortadas, que han perseguido o persiguen establecer tributos con un fin ambiental.

La Ley N° 19.300 sobre Bases Generales del Ambiente, en su artículo 47 dispone que “Los planes de prevención o descontaminación podrán utilizar, según corresponda, los siguientes instrumentos de regulación o de carácter económico: a) Normas de emisión; b) Permisos de emisión transables; c) Impuestos a las emisiones o tarifas a los usuarios, en los que se considerará el costo ambiental implícito en la producción o uso de ciertos bienes o servicios, y d) Otros instrumentos de estímulo a acciones de mejoramiento y reparación ambientales”.

Por otro lado, el Proyecto Ley de 3 de mayo de 2012, Boletín N° 8269-05²⁵, que intentaba perfeccionar la legislación tributaria y financiar la reforma educacional en su texto original contemplaba por primera vez la instauración de impuestos indirectos ecológicos que gravaban productos contaminantes. No obstante, advirtiendo las dificultades de la temática y la existencia de un estudio promovido por el Ejecutivo en coordinación con el Ministerio del Ambiente, junto a otras consideraciones políticas, este proyecto terminó siendo reducido a normas tributarias particulares, dejando suspendida la discusión de la tributación ambiental.

²⁴ La LEY N° 19.300 sobre Bases Generales del Medio Ambiente consagra la posibilidad de establecer tributos de carácter ambiental en diversas normas, tales como el artículo 47 que indica: “Los planes de prevención o descontaminación podrán utilizar, según corresponda, los siguientes instrumentos de regulación o de carácter económico: a) Normas de emisión; b) Permisos de emisión transables; c) Impuestos a las emisiones o tarifas a los usuarios, en los que se considerará el costo ambiental implícito en la producción o uso de ciertos bienes o servicios, y d) Otros instrumentos de estímulo a acciones de mejoramiento y reparación ambientales”; por “Zona Saturada”, entendemos de acuerdo al artículo 2 letra u) como “aquella en que una o más normas de calidad ambiental se encuentran sobrepasadas”; el artículo 34, “El Estado administrará un Sistema Nacional de Áreas Silvestres Protegidas, que incluirá los parques y reservas marinas, con objeto de asegurar la diversidad biológica, tutelar la preservación de la naturaleza y conservar el patrimonio ambiental. La administración y supervisión del Sistema Nacional de Áreas Silvestres Protegidas del Estado corresponderá al Servicio de Biodiversidad y Áreas Protegidas”; el artículo 35, “Con el mismo propósito señalado en el artículo precedente, el Estado fomentará e incentivará la creación de áreas silvestres protegidas de propiedad privada, las que estarán afectas a igual tratamiento tributario, derechos, obligaciones y cargas que las pertenecientes al Sistema Nacional de Áreas Silvestres Protegidas del Estado”; y la Ley N° 18.502 que establece impuestos a los combustibles que señala, *Diario Oficial* de 3 abril 1986.

²⁵ Proyecto Ley de 3 de mayo de 2012, Boletín N° 8269-05.

En el Mensaje 058-360 que da inicio a la tramitación de este Proyecto de Ley pueden apreciarse algunas ideas que permiten modular un concepto preliminar de impuestos ambientales. En efecto, al presentar la idea legislativa se dice: “Especial importancia tiene, también, tomar conciencia del país que dejamos a nuestros hijos. Es por esto que se propone el establecimiento de los llamados “impuestos verdes”, los que fomentarán el reciclaje y el manejo de los residuos de difícil disposición”, esto es, se fija anticipadamente que estos impuestos tienen una finalidad paralela a simplemente recaudatoria, primero, una finalidad intergeneracional marcada por la necesidad de velar por el bienestar de generaciones futuras y segundo, una finalidad promotora de conductas respetuosas del patrimonio ambiental: reciclaje y manejo de residuos. Estos fines extrafiscales constituyen el núcleo del concepto de impuesto ambiental, pero ello no aleja a estos gravámenes de su fin inmediato que es la recaudación y sobre todo, de la exacción al patrimonio que requiere en todo caso el establecimiento de un régimen de garantías del contribuyente.

En la Ley N° 20.780 de 29 de septiembre de 2014 establece derechamente un impuesto anual a beneficio fiscal que gravará las emisiones al aire de material particulado (MP), óxidos de nitrógeno (NO_x), dióxido de azufre (SO₂) y dióxido de carbono (CO₂), producidas por establecimientos cuyas fuentes fijas, conformadas por calderas o turbinas, individualmente o en su conjunto sumen, una potencia térmica mayor o igual a 50 MWt (megavatios térmicos), considerando el límite superior del valor energético del combustible, cuyas particularidades son comentadas en el último apartado de este trabajo.

Tal vez por estas consideraciones, hasta ahora no se ha estudiado con suficiente detenimiento si tales figuras son posibles en el contexto constitucional en general, o si la específica regulación propuesta lo es. Asimismo, no se ha estudiado si las figuras propuestas responden al instituto jurídico del tributo o a la dogmática tributaria, entendiéndose que de acuerdo a nuestra perspectiva, *prima facie*, lo que se persigue en proyectos de ley y en normas jurídicas es precisamente el establecimiento de tributos con fines ambientales²⁶.

La investigación persigue indagar la posibilidad constitucional de la tributación con fines ambientales en el Ordenamiento Jurídico chileno, y especialmente de los impuestos ambientales puros. Por tanto, el problema central de la investigación está constituido por una pregunta esencial, relativa a si es posible establecer impuestos a las emisiones en el contexto normativo constitucional chileno (especialmente impuestos ambientales puros dentro de una banda de emisión) y; de ser ello posible, cuáles debieran ser los elementos normativos necesarios de su estructura jurídica de acuerdo no solo a nuestro régimen constitucional, sino también de acuerdo a la dogmática tributaria.

II. LOS IMPUESTOS COMO INSTRUMENTO DE PROTECCIÓN AMBIENTAL

La estructura dogmática del tributo, su concepto y sus fundamentos, se construyen sobre la base de una finalidad fiscal o recaudatoria²⁷. En la medida en que responde a un deber de contribuir a los gastos públicos, el tributo se fundamenta en principios materiales o de justicia tributaria tales como la generalidad, la igualdad, la capacidad económica, la prohibición de confiscatoriedad²⁸, y en principios formales tales como el de reserva de ley y el de certeza.

No obstante lo anterior, debe añadirse otra perspectiva. El tributo constituye actualmente uno de los instrumentos de regulación más eficientes para obtener modificaciones en los patrones de conducta de las personas. Como señala Yebra Martul-Ortega, “el impuesto como instrumento de intervención no es propio de uno u otro Estado, sino que constituye un fenómeno que tiende a su generalización”²⁹.

²⁶ Dejamos aparcada la discusión acerca de la legitimidad constitucional de establecer legalmente exacciones al patrimonio individual diferentes del tributo.

²⁷ VARONA (2007) pp. 554. Tradicionalmente el tributo implica la obligación legal (coactiva) de dar una suma de dinero, a un ente público, para solventar necesidades públicas (fin recaudatorio contributivo).

²⁸ La perspectiva general asumida por la doctrina chilena en esta materia se encuentra en MASBERNAT (2012b) y FERNANDOIS (2010).

²⁹ YEBRA (2001) p. 355.

No obstante lo anterior, su uso como instrumento de regulación suscita numerosos problemas jurídicos que son consecuencia de entenderse principalmente como un instrumento de recaudación (es decir, con un fin fiscal), y la incorporación de elementos que busquen fines extrafiscales, lo que tensionaría su estructura dogmática, particularmente los principios sobre los cuales este instituto se construye³⁰.

De esta manera, como dice Yebra Martul-Ortega³¹, es posible que se debilite el concepto de tributo propiamente tal “cuando el Estado utiliza el tributo para influir en la libertad de los particulares fundándose en la necesidad de intervenir en ciertos consumos que se consideran perjudiciales para la conducta humana: tabaco, alcohol, gasolina, etc.”.

Señalado lo anterior, es decir, que en Derecho Comparado se admiten fines extrafiscales en el tributo (luego se analizará bajo qué condiciones ello será posible), podemos retornar al problema de la tutela del Medio Ambiente como principio jurídico.

Hay suficiente evidencia para demostrar que los índices de contaminación registrados en la actualidad no solo repercuten en la calidad de vida de los individuos y de su ecosistema inmediato, sino que amenazan la subsistencia de las generaciones futuras³².

Existe evidencia, además, para sostener que los Estados desarrollados están orientando sus Políticas Públicas Fiscales a la protección y conservación del medio ambiente, utilizando entre otros, los instrumentos de la Hacienda Pública para obtener determinados comportamientos de los agentes más respetuosos del patrimonio ambiental³³.

En efecto, en el trabajo la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (en adelante OCDE) sobre Evaluación de desempeño ambiental 2005³⁴, se recomienda a Chile entre otros aspectos, “evaluar las posibilidades de introducir instrumentos económicos nuevos (cargos por residuos peligrosos, cargos por emisiones al aire, cargos por contaminación del agua, entre otros) y mejorar los mecanismos de creación de mercados”.

Específicamente se sugiere promover el debate para aplicar cargos o impuestos ambientales **dado su efecto incentivador**, sin perjuicio de tener en cuenta las limitaciones constitucionales que rigen la tributación³⁵.

La OCDE refuerza lo anterior en el documento “Perspectivas ambientales de la OCDE hacia 2050. Consecuencias de la inacción”, en el cual recomienda que para revertir las tendencias que se proyectan de crecimiento y contaminación, entre otras, hacer que la contaminación sea más costosa que las alternativas verdes, por ejemplo, a través de Impuestos; Asignar valor y precio a los bienes naturales; Eliminar subsidios que dañan el ambiente; Alentar la innovación verde³⁶.

Chile formalizó oficialmente su ingreso a la OCDE el 7 de mayo de 2010, por lo que se compromete a adecuar sus instituciones bajo las sugerencias de dicho organismo, y

³⁰ VV.AA. (SOLER (2008) p. 181; RUIZ (2005) p. 89.

³¹ YEBRA (2001) p. 357.

³² VV.AA. (HERRERA (2000) p. 23; RETAMAL (2002) p. 7; CARRERA y MOVELLAN (2007) p. 1.

³³ Cfr. OCDE (2005).

³⁴ OCDE (2005) p. 124.

³⁵ OCDE (2005) pp. 135-136. Fundamentalmente se visualiza la imposibilidad constitucional de dar a la recaudación de los tributos una destinación específica.

³⁶ OCDE (2012) p. 6.

en tales términos, si bien no es imperativo, debe estudiar la posibilidad de incorporar tributos con fines ambientales³⁷.

El problema jurídico que plantea introducir una finalidad extrafiscal en los tributos, es que ella tensiona la estructura dogmática o conceptual de estos. Por esta razón, advierte Herrera Molina, "el término fiscalidad ambiental se emplea con tanto entusiasmo por algunos autores como recelo despierta en otros"³⁸.

Dos son los aspectos que provocan mayor tensión dogmática en la configuración del tributo ambiental:

- 1) El instituto del tributo se estructura principalmente sobre fines recaudatorios, y el tributo ambiental persigue desincentivar conductas no deseadas.
- 2) El instituto del tributo se estructura principalmente sobre la base de gravar hechos en consideración de capacidades contributivas; y el tributo ambiental grava alteraciones al medio ambiente en consideración del daño implícito causado.

Dos son los temas que resultan relevantes para superar con éxito las tensiones anteriores:

- 1) Precisar un concepto unívoco de Tributo.
- 2) Armonizar los principios del Derecho Ambiental y los principios materiales del Derecho Tributario para una correcta convergencia de ambos en la construcción dogmática del concepto de Tributo Ambiental.

Los tributos ambientales se encuentran diseñados específicamente para lograr un fin ambiental, buscan gravar una alteración nociva al medio ambiente o, como ocurre en los últimos años, de reformas tributarias sistemáticas que orientan el sistema tributario a los fines de protección y conservación del medio ambiente, velando por mantener niveles de recaudación eficientes para financiar el gasto público, e incluso, mejorar los niveles de redistribución de la riqueza³⁹.

Por ejemplo, al gravarse la emisión se incide en el patrimonio de la empresa emisora, la que percibirá la consecuencia jurídica fiscal (carga económica) que se devenga a propósito de su actuar. La empresa podrá aceptarla como costo de su actividad (internalizar el costo social ambiental) o bien, adoptará las medidas necesarias para sustraer su conducta de la esfera gravada o al menos disminuir su carga fiscal. En uno u otro caso, el agente reconocerá el costo ambiental y procurará optar por alternativas productivas más respetuosas del medio ambiente con el objeto de mantener su competitividad⁴⁰.

³⁷ Un estudio particular sobre este tipo de instrumentos económicos puede consultarse en el Documento OCDE (2001).

³⁸ HERRERA (2000) p. 1.

³⁹ En esta dirección se registra la Reforma Fiscal Sueca de 1990 y la Reforma Fiscal Danés de 1994-1998, que reduce la imposición directa a las personas incorporando nuevos impuestos a las emisiones y extendiendo el IVA a todos los productos energéticos. Cfr. ROSEMBUJ (1995) pp. 133 y ss.

⁴⁰ Lo anterior es válido solo en productos cuya demanda resulte ser unitaria, ya que en mercados de productos cuya demanda sea inelástica, existirá cierto grado de resistencia de esta frente al efecto del impuesto, pudiendo en consecuencia el productor trasladar el costo fiscal al consumidor. En tanto este trabajo se presenta como un "Estudio preliminar", dejamos aparcado por ahora los efectos prácticos y económicos que pueden resultar de la aplicación en Chile de los impuestos ambientales.

Herrera Molina sostiene que “la conveniencia de introducir el interés ambiental en los esquemas teóricos del Derecho tributario”⁴¹ se justifica en que puede alcanzarse un fin ambiental gracias a los efectos colaterales de la imposición (en la natural resistencia del incidido frente al gravamen)⁴².

En un sistema de mercado como el nuestro, el agente, frente a la aplicación de un Tributo Ambiental, ponderará si debe internalizar el costo ambiental aumentando el precio de su producto o castigando su utilidad, o bien, si debe optar por el uso de métodos de producción o tecnología “más limpia” con el objeto de sustraerse del hecho impositivo en cuanto estos nuevos costos de producción sean inferiores a la carga fiscal ambiental.

No obstante lo anterior, el tributo ambiental gravaría en el ejemplo la “emisión” y no necesariamente una “capacidad contributiva”, provocando una tensión dogmática y normativa, como se demostrará.

Desde otro punto de vista, se hace necesario destacar que el tributo de regulación ambiental actúa dentro de un marco de acción delimitado por “los índices de alteración al medio ambiente no deseable pero tolerable o necesaria para el desarrollo económico”. Esto ha sido abordado en el Apartado 2, en relación a la Ley N° 19.300.

Como se dijo, en las actividades emisoras, la normativa ambiental fija una banda de emisión (un máximo tolerable y un mínimo de significación), si se supera el umbral máximo, hablamos de contaminación (en un sentido normativo); si estamos bajo el mínimo, la emisión se entiende que no es relevante para esta normativa. En este sentido, la contaminación es una actividad ilícita, y se le define como “la presencia en el ambiente de sustancias, elementos, energía o combinación de ellos, en concentraciones o concentraciones y permanencia superiores o inferiores, según corresponda, a las establecidas en la legislación vigente”⁴³.

Cuando la conducta o actividad es contaminante, esto es, cuando supera los máximos permitidos por las reglas o índices determinados por la ley ambiental, opera un régimen sancionador, y el instrumento regulatorio aplicable es la sanción, generalmente pecuniaria⁴⁴, sin perjuicio de existir en algunos ordenamientos delitos especiales, como lo es por ejemplo el caso de España⁴⁵. En Chile, Matus⁴⁶ ha desarrollado estudios para promover la tipificación de conductas que afectan significativamente el medio ambiente.

El tributo ambiental está dirigido para operar dentro de los límites de alteración ambiental permitidos o tolerados por el legislador⁴⁷, con el objeto de establecer **estímulos** para que la actividad se desarrolle de la forma más respetuosa con el ambiente que sea posible.

En la normativa ambiental de Chile se autoriza el uso de impuestos o tarifas como un instrumento para lograr el objetivo de un Plan de Descontaminación o Prevención, esto es, para aplicarlo dentro de la banda de emisión y alcanzar el cumplimiento de la norma

⁴¹ HERRERA (2000) p. 12.

⁴² LANG (1991) p. 55.

⁴³ LEY N° 19.300 sobre Bases Generales del Medio Ambiente. Artículo 2, letra c).

⁴⁴ SILVA (1993) p. 670.

⁴⁵ HEFENDEHL (2008) p. 164.

⁴⁶ MATUS (2004) p. 3.

⁴⁷ HERRERA (2000) p. 59.

de calidad o no superarla en los casos de un Plan de Prevención⁴⁸. Fuera de ello, deben considerarse otras normas de carácter tributario, como la Ley N° 20.365⁴⁹ que establece Franquicia Tributaria respecto del uso Sistemas Solares Térmicos y la Ley N° 18.502 sobre Impuesto a los Combustibles que indica⁵⁰. Asimismo, puede considerarse el permiso de circulación sobre los vehículos motorizados contenidos en la Ley N° 18.695⁵¹ y en el Decreto Ley N° 3063⁵². En el mismo sentido aparece el Decreto Ley N° 701 de 1974 que fomenta la actividad forestal a través de incentivos económicos.

III. LOS IMPUESTOS AMBIENTALES FRENTE A LOS PRINCIPIOS MATERIALES TRIBUTARIOS

Desde un punto de vista estrictamente jurídico, es necesario consignar que la justificación de los tributos (el deber constitucional de contribuir a los gastos públicos) se encuentra básicamente en el principio de solidaridad (contribución al bien común) y configurado con los principios materiales de la tributación, principalmente en el principio de capacidad contributiva⁵³, esto es, en el deber que asiste a los habitantes de un Estado de contribuir al financiamiento del gasto público en proporción a sus capacidades, lo que importa que, en su esencia, un tributo es un instrumento recaudatorio que grava capacidades económicas⁵⁴, sin perjuicio de otros fines constitucionalmente legítimos que se tenga en cuenta por el Legislador en su diseño⁵⁵. Existen algunas reglas financieras o principios hacendísticos⁵⁶ a que deben sujetarse dichos principios constitucionales y, asimismo, otros efectos económicos que colateralmente se producen con la incorporación de tributos al sistema jurídico. Estas últimas consideraciones (reglas de naturaleza financiera o hacendística, o efectos económicos colaterales al establecimiento del tributo) no serán desarrolladas exhaustivamente en esta investigación, por tratarse esta de un estudio jurídico de Derecho Tributario.

Los tributos ambientales⁵⁷ son diseñados con la intención o finalidad de contribuir a la protección y conservación del medio ambiente, gravan la alteración que una conducta o actividad provoca en este. Pueden diseñarse con la estructura de impuestos, tasas o contribuciones⁵⁸, y su identidad jurídica no debe oponerse al concepto general de tributo.

⁴⁸ LEY N° 19.300 sobre Bases Generales del Medio Ambiente, Artículo 47 letra c).

⁴⁹ LEY N° 20.365, que establece Franquicia Tributaria respecto de Sistemas Solares Térmicos, *Diario Oficial* de 19 de agosto 2009.

⁵⁰ LEY N° 18.502.

⁵¹ LEY N° 18.695.

⁵² DECRETO LEY N° 3063 sobre Rentas Municipales.

⁵³ VV.AA. (MASBERNAT (2010) p. 305; PÉREZ DE AYALA y PÉREZ DE AYALA (2011) p. 81; QUERALT, LOZANO, TEJERIZO y CASADO (2011) p. 91).

⁵⁴ PÉREZ DE AYALA y PÉREZ DE AYALA (2011) p. 80.

⁵⁵ VV.AA. (MASSONE (1975) p. 100; QUERALT, LOZANO, TEJERIZO y CASADO (2011) p. 91).

⁵⁶ NEUMARK, GARDE y FUENTES (1994) *passim*.

⁵⁷ En Chile las primeras referencias conceptuales del tributo ambiental fueron anunciadas en BORREGAARD, CLARO, LARENAS (1995); y también cabe hacer referencia a VV.AA (1997).

⁵⁸ CHECA (1983) p. 507.

El problema, entonces, consiste en determinar si la incorporación al tributo de este elemento externo o finalidad que busca obtener un resultado ambiental⁵⁹, justifica la tensión que se produce en su estructura dogmática al desatender, parcialmente (ya que un abandono absoluto podría no ser dogmática ni constitucionalmente aceptable), a su carácter recaudatorio o a principios de justicia tributaria en general y a las consideraciones de capacidad contributiva del contribuyente, en particular.

En efecto, de acuerdo a Páez Medina⁶⁰ se debate en la doctrina comparada acerca de la legitimidad del tributo ambiental no solo por su alejamiento de los fines recaudatorios, sino fundamentalmente por desatender (en mayor o menor medida) las consideraciones referidas a la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la imposición, dado que, no es objeto de discusión que la capacidad contributiva constituye el fundamento de la tributación.

Lo anterior se visualiza, por ejemplo, en los **impuestos a las emisiones**, desde que, pretenden gravar una actividad emisora en atención al daño implícito causado, independientemente de la existencia real o potencial de una capacidad contributiva del obligado tributario, pero dando cumplimiento al principio del Derecho Ambiental “quien contamina paga”. Con todo, es posible que esa actividad emisora que efectivamente causa un daño o incidencia al medio ambiente, no tenga un resultado positivo, y en definitiva no obtenga utilidad económica alguna, desatendiéndose el principio de justicia tributaria denominado “capacidad contributiva”.

Rosembuj sostiene que esta tensión puede superarse con el **principio de solidaridad**, desde que en este caso “la solidaridad adopta el significado de defensa global del ambiente, en sentido espacial y temporal, entre generaciones presentes y futuras. Pero a nuestros fines, la protección del ambiente se revela como objeto de actuación pública y ciudadana. Es una actividad colectiva, cuya gestión pública –la asignación de recursos públicos– debe sostenerse mediante la contribución de todos. Justamente a través del concepto de solidaridad colectiva es como el legislador constitucional integra el principio ‘quien contamina, paga’”⁶¹. En este mismo sentido, Muñoz Villareal sostiene que en el diseño del tributo ambiental, “deben respetarse los elementos propios de todo tributo”⁶², cuales son el hecho y base imponible, el tipo impositivo o alícuota (comúnmente llamada tasa, en Chile) y la relación entre sujeto activo y pasivo. El citado autor nos precisa que “[l]a finalidad medioambiental del tributo se puede dar: (a) por ser la finalidad expresada por el legislador a la hora de la creación del tributo en cuestión, (b) por la afectación de los ingresos que genera a la defensa y mejora del ambiente (en Chile esta opción resulta inconstitucional, a menos que se trate de tributos que “gravan actividades o bienes que tengan una clara identificación regional o local”⁶³) o (c) por la estructura del tributo que evidencie que lo fundamental es

⁵⁹ CASADO (1991) p. 104.

⁶⁰ PÁEZ (2012) p. 576.

⁶¹ ROSEMBUJ (1994) p. 7.

⁶² MUÑOZ (2011) p. 108.

⁶³ Constitución Política de la República de Chile. Artículo 19 N° 20°, incisos 3° y 4°: “Los tributos que se recauden, cualquiera que sea su naturaleza, ingresarán al patrimonio de la Nación y no podrán estar afectos a un destino determinado. / Sin embargo, la ley podrá autorizar que determinados tributos puedan estar afectados a fines propios de la defensa nacional. Asimismo, podrá autorizar que los que gravan actividades o bienes que ten-

conseguir que el comportamiento de los obligados tributarios frente al ambiente cambie, incentivando aquellos comportamientos que sean acordes con el mismo y/o disuadiendo de los contrarios”⁶⁴.

De esta manera, tipificar como conducta imponible alguna que sea contraria a la conservación y protección del medio ambiente, y precisar la base imponible en consideración a la magnitud del daño ambiental causado, importa muchas veces alejarse de los principios materiales de la tributación⁶⁵. En este sentido, Pérez de Ayala precisa que, “al menos en los impuestos ambientales no afectados [categoría impuestos] el principio de ‘quien contamina, paga’, por sí solo considerado, es un principio político más que de Justicia social”⁶⁶.

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

Así, para Streingberg esta justificación se encuentra “en el derecho de injerencia o ataque del Estado en la esfera del particular”⁶⁷.

Para Micheli “la distinción ‘tributo fiscal - tributo extrafiscal’ no es tan exacta, pues toda figura tributaria ocasiona, en menor o mayor grado, efectos distintos a los puramente recaudatorios”⁶⁸. Esta opinión se refuerza con la frase de Lejeune que sustenta que “los tributos recaudatorios químicamente puros no suelen verificarse en un ordenamiento jurídico”⁶⁹.

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

En este sentido, la proliferación del tributo extrafiscal ambiental ha despertado la opinión de los juristas en las últimas décadas, fundamentalmente de la doctrina alemana⁷⁰, italiana⁷¹ y española⁷², quienes han visto la necesidad de precisar la naturaleza jurídica de este instrumento y determinar su debida regulación.

En tal sentido, para Friedrich se trata de “instrumentos económicos de ordenación de carácter tributario”; Amatuchi los califica como “nuevas formas tributarias que operan en la problemática de la calidad de la vida, intereses difusos y supeditados esencialmente al principio de la ‘capacità contributiva’”; Herrera Molina, distingue “tributos ambientales y elementos tributarios”. Por último, Pérez de Ayala los circunscribe exclusivamente al tipo

gan una clara identificación regional o local puedan ser aplicados, dentro de los marcos que la misma ley señale, por las autoridades regionales o comunales para el financiamiento de obras de desarrollo”.

⁶⁴ MUÑOZ (2011) p. 106.

⁶⁵ CASADO (1991) p. 104.

⁶⁶ PÉREZ DE AYALA (2002) p. 153.

⁶⁷ STEINBERG (1969) p. 25.

⁶⁸ MICHELI (1964) p. 28.

⁶⁹ LEJEUNE (1980) p. 171.

⁷⁰ FRIEDRICH (1999) p. 661.

⁷¹ AMATUCCI (1975) p. 351.

⁷² HERRERA (2000) p. 2.

impositivo afectado “porque, desde luego, [el tributo ‘no afectado’ de carácter ambiental] no encaja ni puede situarse entre los restantes principios de reparto de la carga tributaria”⁷³.

Aparentemente el gravamen ambiental se trataría de un tributo si, y solo si, se ajusta a la dogmática tributaria o, en su caso, si se justifica que su naturaleza tributaria ceda en favor de obtener un resultado que se ajuste a la finalidad ambiental⁷⁴.

En la doctrina alemana, italiana y española⁷⁵ se aborda esta temática en seis perspectivas⁷⁶ cuales son:

- 1) Las posibilidades y limitaciones constitucionales para la incorporación de tributos ambientales;
- 2) La tributación ambiental sectorial;
- 3) La tributación ambiental multisectorial;
- 4) Los tributos recaudatorios con efectos colaterales que coadyuvan a los fines de conservación y protección ambiental;
- 5) El estudio sistemático del ordenamiento tributario para evaluar su contribución a la problemática ambiental; y
- 6) Incorporar la problemática ambiental a la dogmática del Derecho Tributario.

Esta investigación se detiene precisamente en el estudio de la fundamentación jurídica de incorporar la problemática ambiental a la dogmática tributaria con el objeto de precisar la legitimidad y el alcance del Impuesto Ambiental Puro en el Ordenamiento Jurídico chileno.

Como lo planteamos desde un inicio, la problemática ambiental ha derivado, como indica De Prada, “en una nueva forma de pensar frente a la destrucción del ambiente que ha conllevado a una ambientalización del Derecho”⁷⁷, derivando el nacimiento de una disciplina jurídica nueva denominada “Derecho ambiental”, y cuyo centro de estudio es un derecho fundamental, el Derecho al Ambiente, para nosotros, el derecho a vivir en un medio ambiente libre de contaminación.

La delimitación de esta disciplina adolece de un problema fundamental y coetáneo a su nacimiento, cual es, la falta de acuerdo de qué debe entenderse por medio ambiente⁷⁸, tanto por el alcance del concepto mismo, como por su calificación de derecho objetivo, subjetivo o mero principio de política social y económica⁷⁹.

⁷³ PÉREZ DE AYALA (2002) p. 155.

⁷⁴ Debe ponerse de relieve que, se ha dejado aparcado el problema de la constitucionalidad en Chile de la imposición de gravámenes diferentes de los tributos, es decir, que no se encuentren sujetos a los parámetros o exigencias del tributo.

⁷⁵ Dejamos establecido que en general, la doctrina anglosajona analiza esta problemática con un carácter marcadamente económico, por lo que, por ahora, solo seguiremos la experiencia comparada indicada.

⁷⁶ Cfr. HERRERA (2000) p. 9. Herrera elabora un estado de la problemática muy detallado en la doctrina alemana, anglosajona y española sin desestimar la opinión de destacados autores italianos y franceses. La obra citada, junto a la obra de BORRERO (1999a), VAQUERA y CHECA (1983), constituyen un punto de partida para formular nuestra investigación.

⁷⁷ DE PRADA (2002) p. 19.

⁷⁸ DE PRADA (2002) p. 19. En Chile, como se ha dicho, la LEY N° 19.300 define Medio Ambiente.

⁷⁹ BELTRÁN y CANOSA (1995) p. 42.

En Chile por ejemplo, Bermúdez distingue una perspectiva amplia y una perspectiva restrictiva del objeto del derecho a vivir en un medio ambiente libre de contaminación⁸⁰. Amplia, entendido como un sistema omnicompreensivo, y restringida, entendido como un particularismo del derecho a la vida.

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

Para esta investigación, el punto de inicio será compartir la tesis de que el “medio ambiente” es un bien jurídico “colectivo” (desde el punto de vista que su titularidad corresponde a la comunidad⁸¹), “difuso” (atendida la indeterminación de sus contornos), “complejo” (desde que está integrado por diversos elementos interrelacionados a un todo unitario) e “intergeneracional” (desde que su conservación compromete la subsistencia de la humanidad)⁸². En la generalidad de los Estados civilizados este bien jurídico ha sido constitucionalizado, constituyendo para algunos incluso un Derecho Fundamental⁸³, y en razón de ello, dado que la supremacía constitucional informa la totalidad del ordenamiento jurídico⁸⁴, incluido en este caso el Derecho Tributario⁸⁵, deberá adecuarse este a los fines de protección y conservación del Ambiente en lo posible. Por ejemplo, en la doctrina alemana, como nos indica Kloepfer, “se entiende que la protección constitucional del ambiente supone que se debe imprimir una impronta ecológica al conjunto del Ordenamiento”⁸⁶.

Rosembuj, justificando los fundamentos de la tributación ambiental sentencia que “la expresión ambiente desborda cualquier pretensión simplificadora y en consecuencia, no cabe una definición con carácter global y definitivo”⁸⁷. De hecho, el término medio ambiente es un concepto impreciso, pues como sugiere De Prada “no existe ni puede existir una clara distinción entre la humanidad y sus contornos”⁸⁸. La propia comprensión de la problemática ambiental en palabras del citado autor “exige una modificación de la mentalidad con la que, hoy por hoy, nos enfrentamos a ella”⁸⁹.

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

En Chile, esta discusión es resuelta por el legislador en la letra II) del artículo 2 de la Ley N° 19.300 sobre Bases Generales del Medio Ambiente que define “Ambiente: [como] el sistema global constituido por elementos naturales y artificiales de naturaleza física, quí-

⁸⁰ BERMÚDEZ (2000) p. 14 y ss.

⁸¹ Independientemente de su ejercicio como derecho subjetivo por alguno o algunos sujetos.

⁸² HERRERA (2000) p. 23.

⁸³ Véase el trabajo de Fernando SIMÓN YARZA (2012).

⁸⁴ ALDUNATE (2009) p. 454.

⁸⁵ HERRERA (2000) p. 23.

⁸⁶ “Ökologisierung der Rechtsordnung”. Cfr. KLOEPFER (1997) p. 62.

⁸⁷ ROSEMBUJ (1995) p. 9.

⁸⁸ DE PRADA (2002) p. 21.

⁸⁹ DE PRADA (2002) p. 23.

mica o biológica, socioculturales y sus interacciones, en permanente modificación por la acción humana o natural y que rige y condiciona la existencia y desarrollo de la vida en sus múltiples manifestaciones”⁹⁰.

Además, al incorporarse el derecho a un medio ambiente libre de contaminación a la Constitución, como es el caso de Chile⁹¹, se materializa un derecho-deber y una tarea constitucional⁹², en un derecho fundamental constitucional de configuración legal⁹³ que incluye asimismo la tarea de protección permanente encomendada a los poderes públicos⁹⁴.

Para Simón Yarza, la tarea de protección del ambiente “se diferencia de otros mandatos de programación final por su ausencia de plazo, [y] aunque el principio no indique el “como” [ejecutar esta tarea, la obligación] ha de concretarse, [pues] esta fuerza permanentemente la actuación de los poderes públicos que ya no son dueños de la decisión de actuar o no”⁹⁵.

Para Borrero Moro, “[l]os poderes públicos están, pues, obligados por el contenido de los principios rectores de la política social y económica. Esta circunstancia es especialmente relevante para el legislador. En consecuencia, los preceptos y mandatos contenidos en el capítulo III [de la Constitución española] facultan al Estado para intervenir en la vida social y económica en la dirección en ellos señalada. En este sentido, la obligación de los poderes públicos de preservar el ambiente supone una proyección de la cláusula del Estado de Derecho”⁹⁶.

En cumplimiento de esta tarea u obligación constitucional, pueden limitarse o restringirse otros derechos o libertades, como es posible en el caso de Chile⁹⁷, al sostener la Constitución en el artículo 19 N° 8, inciso 2°, que “[l]a ley podrá establecer restricciones específicas al ejercicio de determinados derechos o libertades para proteger el medio ambiente”. Esto se distancia de la autorización otorgada al legislador, de regular o complementar los derechos constitucionales, y las acercan a la posibilidad de “limitarlos”, término análogo a “restringirlos”. La evaluación de estas posibilidades constitucionales será también objeto de la presente investigación de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 19 N° 26 de la misma Constitución.

La *tensión* que es susceptible de presentarse entre derechos (incluso fundamentales) a consecuencia de la configuración legal de la protección del Ambiente ya aparece descrita por Herrera Molina, al señalar que “el ambiente constituye el objeto de un deber fundamental de configuración legal con anclaje constitucional y una tarea constitucional de protección encomendada a los poderes públicos” [precisando que desde esta perspectiva], “tal deber –mejor dicho, sus correcciones legales– es susceptible de entrar en conflicto con

⁹⁰ LEY N° 19.300, Artículo 2 letra II).

⁹¹ CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DE CHILE. Artículo 19 N° 8.

⁹² Cfr. HERRERA (2000) p. 27.

⁹³ GUILLOFF (2011) p. 148.

⁹⁴ BORRERO (1999) p. 23.

⁹⁵ SIMÓN YARZA (2012a) p. 161.

⁹⁶ BORRERO (1999) p. 24.

⁹⁷ Esta afirmación es consecuencia de la redacción del inciso segundo del N° 8 del artículo 19 de la Constitución Política, aun cuando su interpretación y alcance sea del todo discutible. Ver GUILLOFF (2011) p. 148.

otros derechos y valores constitucionales, incluido el derecho de propiedad y el principio de capacidad económica”⁹⁸.

En la doctrina alemana por ejemplo, si bien el artículo 20.a de la Ley Fundamental de Bonn no reconocía un derecho al Ambiente, para Kloepfer, “tal precepto fundamenta la exigencia de prestaciones públicas por el uso de los bienes ambientales aunque esto suponga cierta restricción de los derechos y libertades individuales, siempre que se respeten las exigencias del principio de proporcionalidad”⁹⁹.

Precisamente en Chile, el inciso segundo del artículo 19 N° 8 de la Constitución expresamente permite¹⁰⁰ que las manifestaciones legales que intenten configurar o aplicar la tarea de proteger el medio ambiente dentro del sistema jurídico, puedan restringir otros derechos o libertades, lo que podría provocar un conflicto o tensión entre derechos o principios o valores constitucionales.

La configuración legal del deber constitucional de proteger el medio ambiente puede devenir en una norma jurídica administrativa sancionadora¹⁰¹, o en una norma jurídica penal¹⁰² o, en normas jurídicas de responsabilidad civil reparadora, mitigadora o compensatoria¹⁰³, y por qué no, en normas jurídicas tributarias¹⁰⁴. Son estas últimas las que son objeto de nuestro estudio.

La presente investigación se centra en la posibilidad de establecer normas tributarias como una forma de configuración legal del deber constitucional de protección ambiental, y la estructura jurídicamente posible de estas obligaciones fiscales. Como afirma Herrera Molina, “los tributos y los elementos tributarios ambientales constituyen, ante todo, un instrumento al servicio de la protección ambiental”¹⁰⁵.

Como se ha expuesto anteriormente, el Tributo Ambiental Puro grava una incidencia o alteración en el Ambiente fundado primeramente en el principio “quien contamina paga”.

Este principio –“*polluter pays*”, “*chi inquina paga*”, “*pollueur-payeur*”– nace en las ciencias económicas, históricamente a partir de los estudios de Pigou¹⁰⁶, y pretende en su origen, reflejar en el precio de las actividades y productos las externalidades causadas por el daño ambiental¹⁰⁷.

⁹⁸ HERRERA (2000) p. 29.

⁹⁹ KLOEPFER (1997) p. 62.

¹⁰⁰ Constitución Política de Chile. Artículo 19 N° 8 inciso segundo: “La ley podrá establecer restricciones específicas al ejercicio de determinados derechos o libertades para proteger el ambiente”.

¹⁰¹ VERGARA (2004) p. 137.

¹⁰² SILVA (1993) p. 670.

¹⁰³ VV.AA. (CORRAL (1996) p. 144; CORRAL (1999) p. 82; BERMÚDEZ (2007) p. 87; DELGADO (2012) p. 48).

¹⁰⁴ Es el caso de España, Italia, Francia, Reino Unido, Suecia, Dinamarca, Brasil, México, entre otros. En Chile, es manifestación de esta tendencia el artículo 47 letra c) de la LEY N° 19.300 sobre Bases generales del Medio Ambiente.

¹⁰⁵ HERRERA (2000) p. 36.

¹⁰⁶ HERRERA (2000) p. 36.

¹⁰⁷ De acuerdo a COLOMA (2001), el fin buscado con el establecimiento de un impuesto pigouviano es que “las actividades contaminantes se efectúen en cantidades menores que las que espontáneamente tienen lugar en el mercado, a los efectos de lograr que el valor marginal social de las mismas se acerque a su costo marginal social,

Junto a este principio, se reconocen otros como el de un nivel de protección elevado, cautela y acción preventiva, y actuación en la fuente¹⁰⁸.

El principio “quien contamina paga” justifica la configuración legal del deber constitucional de protección del medio ambiente y del patrimonio ambiental, en sus diversas formas normativas, incluidas las normas tributarias. Por lo demás, el uso de instrumentos económicos y tributarios en este contexto es recomendado por OCDE¹⁰⁹ y es una tendencia actual en las Recomendaciones de la Unión Europea, contenido en el Tratado Constitutivo de la Unión Europea¹¹⁰.

En definitiva, y a modo ilustrativo, el ordenamiento de la Unión Europea otorga importancia (artículo 191) a la conservación, la protección y la mejora de la calidad del medio ambiente, lo que vincula a la protección de la salud de las personas, la utilización prudente y racional de los recursos naturales, el fomento de medidas a escala internacional destinadas a hacer frente a los problemas regionales o mundiales del medio ambiente y en particular a luchar contra el cambio climático.

En resumen, considera el principio quien contamina paga entre otros; su aplicación esencialmente mediante medidas fiscales, moduladas por el principio de capacidad económica, en un sentido general.

Sin perjuicio de lo anterior, la tributación ambiental fundada en el principio “quien contamina paga” no se libera de las exigencias constitucionales propias de cada ordenamiento, particularmente, de adecuarse a los principios materiales de la tributación¹¹¹.

En la doctrina alemana por ejemplo, el principio recibe una delimitación más exacta, *verursacherprinzip*¹¹², o “principio causante”, entendido como un criterio de imputación de responsabilidad en atención a un daño causado en concreto. De esta manera, el tributo ambiental alemán se ajusta más a una norma sancionadora que no considera –en principio– la disponibilidad económica del incidido, sin perjuicio de ajustarse a criterios de justicia social.

Esta exigencia de ajustar el principio “quien contamina, paga” a los principios materiales de la tributación (o principios de justicia tributaria), conlleva necesariamente a la convergencia del Derecho Ambiental con el Derecho Tributario en el principio de solidaridad (en Chile, incorporado en el principio del bien común), pues este justifica y legitima tanto la protección y conservación del medio ambiente (en Chile reconocido constitucionalmente), como el reparto de las cargas públicas para contribuir a la satisfacción del interés colectivo (considerado, también, en sí mismo por nuestra Constitución).

es decir, a la suma del costo marginal privado que dichas actividades tienen para quienes la llevan a cabo y el costo adicional que las mismas le imponen a los agentes económicos que sufren la contaminación generada.

¹⁰⁸ Tratado constitutivo de la Comunidad Europea. (Tratado de Maastricht) Artículo 130 R.2 “La política de la Comunidad en el ámbito del ambiente tendrá como objetivo alcanzar un nivel de protección elevado, teniendo presente la diversidad de las situaciones existentes en las distintas regiones de la Comunidad. Se basará en los principios de cautela y de acción preventiva, el principio de corrección de los atentados al ambiente, preferentemente en la fuente misma, y en el principio de quien contamina paga. Las exigencias de la protección del ambiente deberán integrarse en la definición y en la realización de las demás políticas de la Comunidad...”

¹⁰⁹ Cfr. OCDE (1972).

¹¹⁰ Cfr. Tratado de la Unión Europea y del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

¹¹¹ CASADO (1991) p. 118.

¹¹² KLOEPFER (1997) p. 65.

Por cierto, la dogmática tributaria se funda en el principio de legalidad, entendido como límite formal absoluto al poder tributario (no hay tributo sin ley), como presupuesto del establecimiento de tributos conforme a los principios de justicia tributaria.

En un sentido absolutamente jurídico, los principios de justicia tributaria o principios materiales de la tributación comprenden, esencialmente, el principio de capacidad contributiva, el principio de igualdad material y formal, el de generalidad y progresividad, y el de no confiscatoriedad. Desde una perspectiva hacendística o económica, se incorporan los principios de proporcionalidad, igualdad horizontal y vertical.

Cabe hacer presente que la evolución desde una perspectiva hacendística o económica de los principios de la tributación, hacia una perspectiva propiamente jurídica, se origina aproximadamente hace unos 60 años en Europa.

Se trata, por tanto, de un fenómeno reciente que solo en los últimos años tiene impacto en Chile, y de lo que se da cuenta en el trabajo de Masbernat, quien ha planteado tanto la necesidad como la posibilidad de integrar el principio de capacidad económica en el ordenamiento nacional¹¹³.

En tales términos, este autor ha mostrado que los principios materiales de la tributación constituyen elementos de nuestro sistema jurídico, y que son posibles de alcanzar en cada sistema jurídico conforme a las propias características de ellos¹¹⁴.

En Argentina por ejemplo, Luqui plantea que “la igualdad en materia impositiva significa que iguales capacidades contributivas, en las mismas condiciones, deben quedar sometidas a iguales obligaciones impositivas”¹¹⁵. De la igualdad deriva la generalidad y la uniformidad. Estos principios suponen la justa determinación de la cuota impositiva que a cada uno le corresponde pagar de acuerdo con la exacta capacidad contributiva o capacidad de prestación. Para este autor, recogiendo la propuesta de otros autores latinoamericanos, “la proporcionalidad supone una racional incidencia de las cargas impositivas sobre la riqueza”¹¹⁶.

Para esta investigación, y en relación a los principios de tributación, el punto de inicio será lo expresado por Moschetti desde que, “no existe tan solo el límite extremadamente genérico de la prohibición de lo ilógico, de lo incoherente, de lo arbitrario”¹¹⁷. Para precisar la justificación de la tributación el citado autor precisa que “[e]xiste el límite del principio de capacidad contributiva, este no es un límite implícito, obvio, interno a cada norma, sino un límite externo, de sujeción a una norma superior”¹¹⁸, que de estar expresado en la Constitución, actúa como presupuesto, límite máximo y parámetro del tributo, lo que se traduce en el respeto por la real o potencial capacidad contributiva del incidido, garantizándole un mínimo de subsistencia para sus gastos de vida en consideración a sus circunstancias familiares.

¹¹³ MASBERNAT (2010 a) p. 43.

¹¹⁴ MASBERNAT (2012) *passim*.

¹¹⁵ LUQUI (2002) p. 35.

¹¹⁶ LUQUI (2002).

¹¹⁷ MOSCHETI (2001) p. 230.

¹¹⁸ MOSCHETI (2001) p. 230.

La capacidad contributiva constituye en la dogmática del fenómeno jurídico de la tributación un límite de fondo o material al poder tributario que detenta el Estado. Como nos señala Herrera Molina, la capacidad contributiva es “la medida de igualdad para el reparto de la carga impositiva, hasta tal punto que puede hablarse de un Derecho Fundamental a contribuir con arreglo a esta capacidad económica del incidido por la norma tributaria”¹¹⁹.

Conforme a todo lo anterior, aun cuando el tributo ambiental pueda encontrar justificación y legitimación en el principio de solidaridad de contribuir en la tarea constitucional de protección y conservación del ambiente representando una manifestación del principio “quien contamina, paga”, es necesario ponderar, como indica Borrego Moro, “hasta qué punto la finalidad ambiental justifica la lesión al principio de capacidad contributiva”¹²⁰, nosotros agregamos, si es que esto es posible.

Es decir, del mismo modo como el principio de capacidad económica no puede tener solo una expresión meramente financiera sino propiamente jurídica, el principio de “quien contamina paga” no puede tener una configuración (en el mundo del Derecho) solo financiera y/o ambiental, sino también jurídica, es decir, responder a la complejidad de la interrelación con otros principios.

Desde esta perspectiva, en la elaboración del concepto de tributo ambiental, ha de tenerse en cuenta que lo que se busca no es solo promover conductas más respetuosas del patrimonio ambiental, sino que es “gravar la lesión al medio ambiente” y “no necesariamente una capacidad contributiva”, y por tanto convergen en él los principios del Derecho Tributario con los principios del Derecho Ambiental¹²¹ provocando una tensión dogmática que obliga a efectuar una ponderación o un control de proporcionalidad que determine si la protección del derecho al Ambiente libre de contaminación justifica limitar el respeto por la capacidad del contribuyente en consideración a sus circunstancias personales y familiares.

En efecto, y como ya se ha dicho, el tributo ambiental puede calificarse de cómo puro o impuro, en atención a si se configura especialmente para gravar la alteración del medio ambiente como lo es el caso del Impuesto a la Emisiones¹²², o si se trata de la incorporación de elementos ambientales a un tributo recaudador, como lo serían los Impuestos Indirectos o Específicos al consumo de ciertos bienes que alteran o inciden el Ambiente.

Asimismo, el tributo ambiental puede configurarse como Impuesto, Tasa o Contribución, siendo esencialmente el primero el que se apega con mayor intensidad al principio de capacidad contributiva.

Es precisamente el Impuesto Ambiental Puro (Impuesto a las Emisiones y Descargas) donde se centra esta investigación, desde que es este el que mayor dificultad dogmática presenta atendida a su separación del fundamento de la tributación, a la capacidad contributiva, y en general, a los principios materiales de la tributación.

¹¹⁹ HERRERA (1997) p. 37.

¹²⁰ BORRERO (1999) p. 78.

¹²¹ Cfr. VV.AA. (BORRERO (1999b) p. 229; ALONSO (2000) p. 5; CHICO (2008) p. 161.

¹²² Como el que se establece en el artículo 8 de la LEY N° 20.780.

CONCLUSIONES

1. En el caso de los Impuestos a las Emisiones, es necesario revisar la legitimidad tanto de la necesidad como de la posibilidad de aplicarlos en el marco de un Plan de Prevención o de Descontaminación a empresas cuyas emisiones acumulativamente se aproximan o superan las normas de calidad fijadas por la ley de institucionalidad ambiental o bien, aplicarlos libremente gravando "emisiones" sin más.

2. La necesidad viene fundada en el deber de protección del medio ambiente, que como se sabe, tiene anclaje constitucional.

3. La posibilidad está fundada en la triple función del medio ambiente, donde se concluye que este reporta una utilidad material para quienes se aprovechan de él, lo que podría entenderse como una demostración de capacidad contributiva.

4. Los particularismos del impuesto ambiental puro suponen un reconocimiento del aprovechamiento del medio ambiente como una especie de beneficio patrimonial demostrativo de capacidad contributiva, pero al mismo tiempo, fija sus imposibilidades, al exigir el respeto por las garantías del contribuyente.

5. En efecto, un impuesto ambiental puro o a las emisiones como el establecido en la Ley N° 20.780, debe acotarse a gravar actividades lícitas y demostrativas de capacidad contributiva, lo que tensiona con el concepto de contaminación establecido en la Ley N° 19.300, ya que, en Chile, la contaminación es una actividad ilícita y por tanto, sometida al ámbito del Derecho Administrativo Sancionador.

BIBLIOGRAFÍA CITADA

LIBROS

AIZEGA, Joxe (2001): *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria* (Bilbao, Servicio Ed. Universidad del País Vasco) 244 pp.

ALDUNATE, Eduardo (2008): *Derechos fundamentales* (Santiago, LexisNexis) 439 pp.

ALEXY, Robert (2012): *Teoría de los Derechos Fundamentales* (Centro de Estudios Constitucionales, segunda edición) 609 pp.

ASTORGA, Eduardo (2006): *Derecho ambiental chileno: Parte general* (Santiago, LexisNexis) 385 pp.

BERMÚDEZ, Jorge (2007): *Fundamentos de derecho ambiental* (Valparaíso, Ediciones Universitarias de Valparaíso) 285 pp.

BORRERO, Cristóbal (1999): *La tributación ambiental en España* (Madrid, Tecnos) 174 pp.

BUÑUEL, Miguel: *Tributación ambiental: teoría, práctica y propuestas* (Madrid, Civitas) 475 pp.

COLOMA, German (2001): *Análisis económico del derecho: provado y regulatorio* (Buenos Aires, Ciudad Argentina) 306 pp.

CUEVAS FARREN, Gustavo (2003): *Lecciones de Derecho Constitucional Chileno*, Tomo 1 (Santiago, Universidad Mayor) 312 pp.

EVANS, Enrique (1999): *Los derechos constitucionales*, Tomo 3 (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) pp. 455.

- FERMANDOIS, Arturo (2010): *Derecho Constitucional Económico*, Tomo 2 (Santiago, Ediciones Universidad Católica de Chile) 488 pp.
- FRIEDRICH, Karl: “Die ökologische Steuerreform”, *DB*, 13, 1999, p. 661.
- GUZMÁN, Rodrigo (2005): *La regulación constitucional del ambiente en Chile: aspectos sustantivos y adjetivos: historia, doctrina y jurisprudencia* (Santiago, LexisNexis) 361 pp.
- HERRERA, Pedro (2000): *Derecho tributario ambiental* (Madrid, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas S.A.) 420 pp.
- MATUS, Jean (edit.) (2004): *Derecho penal del ambiente: estudios y propuesta para un nuevo Derecho penal ambiental chileno* (Santiago, Jurídica) 246 pp.
- OCDE (2001): “Environmentally Related Taxes”, in OCDE Countries *Issues and strategies*. Disponible en: <http://www.cbd.int/financial/fiscalenviro/g-fiscaltaxes-oecd.pdf>.
- OCDE (2005): “Evaluación de desempeño ambiental”. Disponible en: http://www.bcn.cl/carpeta_temas_profundidad/copy3_of_temas_profundidad.2007-05-02.5434448168/documentos_pdf.2007-06-28.4716180007/archivos_pdf.2007-06-28.5843705619/carpeta_temas_profundidad/temas_profundidad.2007-07-25.4772415999/documentos_pdf.2007-06-28.4716180007/archivos_pdf.2007-06-28.5843705619/archivo1. Fecha de consulta: 3 de octubre de 2013.
- OCDE (2012): “Environmental Outlook to 2050: The Consequences of Inaction”. Disponible en: <http://www.oecd.org/env/indicators-modelling-outlooks/49884278.pdf>. Fecha de consulta: 3 de octubre de 2013.
- PEARCE y TURNER (1995): *Economía de los recursos naturales y del medio ambiente* (Madrid, Celeste Ediciones) 448 pp.
- PÜSCHEL, Lorna (2010): *Deberes constitucionales estatales en materia ambiental* (Santiago, AbeledoPerrot - LegalPublishing) 155 pp.
- QUERALT, Juan; LOZANO, Carmelo; TEJERIZO, José y CASADO, Gabriel (2011): *Curso de Derecho Financiero y Tributario* (Madrid, Tecnos, 22ª edición) 814 pp.
- ROSEMBUJ, Tulio (1995): *Los tributos y la protección del ambiente* (Madrid, Marcial Pons. Ediciones Jurídicas S.A.) 280 pp.
- SERRANO, Fernando (Director) (2011): *Tributación Ambiental y Haciendas Locales* (Madrid, Civitas Thomson Reuters) 1.111 pp.
- SIMON, Fernando (2012): *Medio Ambiente y Derechos Fundamentales*. (Centro de Estudios Constitucionales, Madrid 2012) 419 pp.
- YABAR, Ana (edit.) (1998): *Fiscalidad ambiental* (Barcelona. Codecs et al.) 527 pp.
- YABAR, Ana (dir.) (2002): *La protección fiscal del ambiente: aspectos económicos y jurídicos* (Madrid, Marcial Pons et al.) 453 pp.
- AIZEGA, Joxe (1998): “La imposición ecológica dentro de la tributación extrafiscal”, en YÁBAR STERLING, Ana (coord.), *Fiscalidad Ambiental* (CEDECS, España) pp. 327-332.
- ALBIÑANA, César (1981): “Los impuestos de ordenamiento económico”, en: *Hacienda Pública Española*. núm. 71, 1981: pp. 17-29.
- ALDUNATE, Eduardo. (2009): “La fuerza normativa de la constitución y el sistema de fuentes del derecho”, *Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso*, 2009, n.32: pp. 443-484. Disponible en: ‘http://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci_ar

- ttext&pid=S07188512009000100013&lng=es&nrm=iso'. Fecha de consulta: 12 de octubre de 2013.
- AMATUCCI, Andrea (2008): “El rol de la capacidad contributiva en el ámbito del concepto de tributo” en García, César y Hoyos, Catalina (coord.), *“El tributo y su aplicación. Perspectivas para el siglo XXI”* (Madrid, Marcial Pons) 2.479 pp.
- BERTELSEN, Raúl (1998): “El recurso de protección y el derecho a vivir en un ambiente libre de contaminación: examen a quince años de jurisprudencia”, *Revista Chilena de Derecho*, vol. 25, N° 1, 1998: pp. 139-174.
- BILBAO, Iñaki, PÉREZ DE AYALA, Miguel y ANTÓN, Álvaro (2010): “Doble imposición o doble coste económico?”, *Instituto de Estudios Fiscales*, N° 132, año 2010: pp. 82-105.
- BORDALÍ, Andrés (1998): “Constitución económica y protección del ambiente”, *Revista de Derecho*, vol. 9, 1998: pp. 43-54.
- BORRERO, Cristóbal (1999): “La proyección del principio de capacidad económica en el marco de los tributos ambientales”, *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, N° 102, 1999: pp. 215-242.
- CARRERA, Ana y MOVELLÁN, Alejandro (2007): “Aspectos económico-jurídicos y análisis descriptivo de la tributación ambiental en Latinoamérica”, *Observatorio de la Economía Latinoamericana*, N° 88, noviembre 2007. Disponible en: <http://www.eumed.net/course-con/ecolat/la/07/cpmv.htm>. Fecha de consulta: 11 de octubre de 2013.
- CASADO, Gabriel (1982): “El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II). El contenido constitucional de la capacidad económica”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 34: pp. 185-210.
- CASADO, Gabriel (1991): “Los fines no fiscales de los tributos”, en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Libro-Homenaje al Profesor doctor don Fernando Sáinz de Bujanda*, vol. I (Madrid, IEF) p. 103.
- CEA, José Luis (1988): “La constitución plena”, en: *Tratado de la Constitución de 1980* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).
- CHECA, Clemente (1983): “Los impuestos con fines no fiscales: Notas sobre las causas que los justifican y sobre su admisibilidad constitucional”, *Civitas, Revistas española de Derecho financiero*, núm. 40: pp. 505-516.
- CIAT (2006): “Modelo de Código Tributario, Segunda versión”. Disponible en: http://www.ciat.org/biblioteca/opac_css/index.php?lvl=notice_display&id=819#. Fecha de consulta: 3 de noviembre de 2013.
- CORRAL, Hernán (1996): “Daño ambiental y responsabilidad civil del empresario en la ley de bases del ambiente”, *Revista Chilena de Derecho*, vol. 23 n° 1: pp. 143-177.
- DE PRADA, Aurelio (2002) “El ambiente como valor superior de la colectividad y del ordenamiento jurídico” en YÁBAR STERLING, Ana (dir), *La protección fiscal del ambiente. Aspectos económicos y jurídicos* (Madrid, Marcial Pons) 453 pp.
- DELGADO, Verónica (2012): “Responsabilidad civil extracontractual por el daño ambiental causado en la construcción u operación de carreteras”, *Revista de Derecho (Valdivia)*, vol. 25, N° 1: pp. 47-76.

- GONZÁLEZ, Eusebio (2008): "Los tributos extrafiscales en el Derecho español, Justicia y Derecho Tributario", en BANACLOCHE, Carmen *et al.* (coord.), *Libro Homenaje al profesor Julio Banacloche Pérez* (Madrid, Editorial La Ley, Grupo WoltersKluwer) pp. 599-644.
- GUILOFF, Matías (2011): "El dilema del artículo 19 N° 8 inciso 2", *Revista de Derecho*. Universidad Católica del Norte. Año 18, N° 1: pp. 147-169.
- HERRERA, Pedro (1997): "El principio de capacidad económica en Alemania y su relevancia para el derecho español", *CISS NUE*, núm. 150, 1997.
- HOYOS, Catalina (2008): "Tributos vinculados y parafiscalidad", Tomo I, en GARCÍA, César y HOYOS, Catalina (coord.), *El tributo y su aplicación. Perspectivas para el siglo XXI* (Madrid, Marcial Pons).
- KLOEPFER, M. (1997): "Artículo 20.a GG", en DOLZER, R. y VOGEL, K. (coord.), *Bonner Kommentar zum Grundgesetz, 1950-1998* (Heidelberg, C.F. Müller, actualización de marzo de 1997).
- LANG, J. (1991): "La incorporación de las consideraciones ambientales en el impuesto" "Der Einbau der umweltpolitischen Belange in das Steuern", *TriererKolloquium zum UmweltundTechnikrecht*, Vom. 22. Bis 24. September 1991.
- LAVÍN, Julio (1998): "Legislación restrictiva de derecho y libertades para proteger el ambiente", *Revista Chilena de Derecho*, vol. 25. N° 1: pp. 175-203.
- LEJUENE, E. (1980): "Aproximación al principio de igualdad tributaria" en *Estudios sobre derecho constitucional e internacional tributario* (Madrid, Edersa) p. 171.
- LUQUI, Juan (2002): "Garantías constitucionales en materia impositiva", *Revista Impuestos. Doctrinas fundamentales 1942-2002*, Edición 60° Aniversario 2002: pp. 34-38.
- MASBERNAT, Patricio (2002): "Garantías constitucionales del contribuyente: crítica al enfoque de la doctrina nacional", *Revista Ius et Praxis*, Año 8, N° 2: pp. 299-357.
- MASBERNAT, Patricio (2010a): "El principio de capacidad económica como principio jurídico material de la tributación: razones de su necesaria adopción, en el ordenamiento jurídico chileno, a partir de un enfoque crítico de su jurisprudencia constitucional", *Revista de Derecho de la Empresa*, N° 24: pp. 33-72.
- MASBERNAT, Patricio (2010b): "El principio de capacidad económica como principio jurídico materia de la tributación: Su elaboración doctrinal y jurisprudencial en España", *Revista Ius et Praxis*, Año 16, N° 1, 2010: pp. 303-332.
- MASBERNAT, Patricio (2012a): "El desarrollo de los principios constitucionales tributarios de carácter material en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional", *Revista de Derecho*, UCN 2012 N° 1: pp. 129 a 196.
- MASBERNAT, Patricio (2012b): "Un análisis crítico de la doctrina relativa a los principios materiales de la tributación en Chile", en *Problemas actuales de Derecho tributario comparado. Una perspectiva de Iberoamérica* (Santiago. Librotecnia *et al.*) 666 pp.
- MASBERNAT, Patricio (2012c): "Ensayo acerca de la compleja convergencia de los principios tributarios y los fines extrafiscales, en particular de los objetivos de la política social y económica. Una revisión a partir de la práctica constitucional en Chile", *Revista Venezolana de Derecho Tributario* N° 133, 2012: pp. 35-62.
- MASBERNAT, Patricio, BILLARDI, Cristian, FERNÁNDEZ AMOR, José Antonio y SÁNCHEZ HUETE, Miguel Ángel (2012): "Perspectivas para la construcción de una dogmática sobre los prin-

- cipios materiales de la tributación en Chile a partir de los ordenamientos de Italia, España y Argentina”, *Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso*, 2012, n. 39. Disponible en: http://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-68512012000200017&lng=es&nrm=iso. Fecha de consulta: 1 de noviembre de 2013.
- MATUS, Marcelo (2013): “Aspectos orgánicos de la Justicia Tributaria. Comentario crítico a la Ley 20.322 a propósito de su entrada en vigencia en todo el territorio nacional”, *Revista Ius et Praxis*. Año 19, N° 1: pp. 195-222.
- MATUS, Marcelo (2014): “Tensiones normativas en torno a la incorporación de impuestos en la regulación ambiental”, *Revista Ius et Praxis*, Año 20, N° 1: pp. 163-198
- MOSCHETTI, Francesco (2001): “El principio de la capacidad contributiva”, en AMATUCCI, A., *Tratado de Derecho Tributario*, T. I. (Bogotá, Ed. Temis).
- PAÉZ, María Elena (2012): “La capacidad contributiva en los tributos medioambientales”, Tesis Doctoral Universidad de Salamanca, Facultad de Derecho, Dir. Dra. María Ángeles Guervós Maíllo, Salamanca, España.
- PÉREZ DE AYALA, José (2002): “Consideraciones jurídicas. El principio “quien contamina, paga”, como principio de Justicia del tributo”, en YÁBAR, Ana, “*La protección fiscal del ambiente. Aspectos económicos y jurídicos*” (Madrid, Marcial Pons) 452 pp.
- PONT, Magín (1989): “Principio constitucional de capacidad económica y ordenamiento tributario”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, vol. 39, N° 203.
- SIMON, Fernando (2012): “El llamado Derecho al medio ambiente: un desafío a la Teoría de los Derechos fundamentales”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, N° 94, enero-abril: pp. 153-179.
- STEINBERG, Wilhelm (1969): “Política y economía fiscal”, *Wirtschaft und Steuerpolitik Finanzen und Steuern Institut*, Bonn, 1969, N° 93: pp. 25-26.
- VARONA, Juan (2007): “Concepto de tributo y principio de capacidad económica”, *Civitas. Revista española de derecho financiero*, N° 135, 2007: pp. 541-592.
- VERGARA, Alejandro (2004): “Esquema de los principios del derecho administrativo sancionador”, *Revista de Derecho Universidad Católica del Norte Sede Coquimbo*, Año 11, N° 2: pp. 137-147.
- YACOLCA, Daniel (2013): *Reforma fiscal verde para Sudamérica* (Edición de la beca de Investigación. AEAT-CIAT- IEF. 2013) 120 pp.
- YEBRA, Perfecto (2001): “Los fines extrafiscales del impuesto”. pp. 355-385. En AMATUCCI, Andrea (dir.), *Tratado de Derecho Tributario*, Tomo I (Bogotá, Ed. Temis).

NORMAS CITADAS

Constitución Política de la República de Chile

Decreto N° 38 (1/8/2013), Ministerio del Medio Ambiente, *Diario Oficial* de 22 julio 2013, que aprueba Reglamento para la Dictación de Normas de Calidad Ambiental y de Emisión.

Decreto N° 39 (1/8/2013), Aprueba Reglamento para la dictación de Planes de Prevención y de Descontaminación, Ministerio del Medio Ambiente, *Diario Oficial* de 22 de julio de 2013.

Decreto Ley N° 3063, sobre Rentas Municipales, *Diario Oficial* de 29 diciembre 1979.

Ley N° 18.502, sobre Impuesto a los Combustibles que indica, *Diario Oficial* de 3 abril 1986.

Ley N° 18.695, Orgánica Constitucional de Municipalidades, *Diario Oficial* de 26 julio 2006.

Ley N° 19.300, sobre Bases Generales del Medio Ambiente, *Diario Oficial* de 9 marzo 1994.

Ley N° 20.365, que establece Franquicia Tributaria respecto de Sistemas Solares Térmicos, *Diario Oficial* (19/8/2009).

Ley N° 20.600

Ley N° 20.780.

Ley 58/2013, de 17 de diciembre, General Tributaria de España.

Proyecto Ley (3/5/2012), *Boletín N° 8269-05*. Disponible en: http://www.camara.cl/pley/pley_detalle.aspx?prmID=8660.

Tratado constitutivo de la Comunidad Europea (Tratado de Maastricht).

Tratado de la Unión Europea y del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. Disponible en: http://europa.eu/lisbon_treaty/full_text/index_es.htm

