
PRINCIPIOS FUNDAMENTALES DE LA TRIBUTACIÓN AMBIENTAL

Itamar da Silva Santos Filho

Doutor em Direito pela Universidad de Salamanca (Espanha).
Mestre em Direito pela Universidade Candido Mendes (RJ).
Professor da Universidade Estadual do Piauí (UFPI)
Email: itamarssfilho@yahoo.com.br

Paulo Rangel Araújo Ferreira

Mestrando em Ética e Epistemologia pela Universidade Estadual do Piauí (UFPI).
Graduação em Direito pela Universidade Estadual do Piauí (UFPI).
Email: araujo_rangel@hotmail.com

RESUMEN

El trabajo aborda el estudio de los principales principios jurídicos que fundamentan fiscalidad ambiental, poniendo el énfasis en las importantes dificultades técnico-jurídicas que la implantación de estos instrumentos fiscales implican; así como, en las estrategias jurídicas para superarlas con la intención de establecer medios tributarios aptos para alcanzar sus objetivos, que son producir efectos positivos para el medio ambiente, además de recaudar ingresos para el Tesoro Público. Desde luego, la preocupación actual de la protección del medio ambiente es inherente al todo ordenamiento legal, así la orden jurídica-fiscal no puede quedarse insensible. Además, se estudió la viabilidad legal de tales impuestos y su eficacia en la preservación del medio ambiente. Tales imposiciones se presentan como un medio para internalizar las externalidades negativas. A través de investigación bibliográfica, se demuestra que la complejidad de los problemas fiscales ambientales enfrentados, con el objetivo de averiguar cómo se puede llegar a una solución a la problemática subrayada. Se concluye que el deber de contribuir, cuyo fundamento es el principio de solidaridad, se presenta como un instrumento apto de preservación del medio.

Palabras-clave: Medio ambiente; Fiscalidad ambiental; Extrafiscalidad; Principios tributarios; Capacidad económica.

*FUNDAMENTAL PRINCIPLES OF
ENVIRONMENTAL TAXATION*

ABSTRACT

The paper deals with the study of the main legal principles that base environmental taxation, emphasizing the important technical and legal difficulties that the implementation of these fiscal instruments imply; As well as legal strategies to overcome them with the intention of establishing taxable means able to achieve its objectives, which are to produce positive effects for the environment, in addition to raising revenue for the Public Treasury. Of course, the current concern for environmental protection is inherent in the entire legal system, so the legal-fiscal order can not remain insensitive. In addition, the legal feasibility of such taxes and their effectiveness in preserving the environment were studied. Such impositions are presented as a means to internalize negative externalities. Through bibliographic research, it is demonstrated that the complexity of the environmental tax problems faced, with the objective of finding out how a solution to the underlined problem can be reached. It is concluded that the duty to contribute, whose foundation is the principle of solidarity, is presented as an appropriate instrument for the preservation of the environment.

Keywords: *Environment; Environmental tax; Extrafiscality; Tax principles; Pay principle.*

INTRODUCCIÓN

En nuestros días el medio ambiente aparece como problema global. Esta circunstancia exige una reflexión, y a la vez, la adopción de medidas que corrijan las conductas humanas contrarias a la conservación ecológica.

La gravedad del problema provoca que la conservación del medio sea considerada como una necesidad social, incorporándose al conjunto de preocupaciones políticas.

Luego, dentro de las opciones políticas existentes para el control ambiental tenemos el tributo como opción para la internalización de los efectos externos negativos ambientales. Su función es la de cargar sobre el agente económico (empresa o consumidor), el cual con su actividad produce efectos externos nocivos, unos costes equivalentes a tales externalidades; de este modo, se obligaría a tener en cuenta en su razonamiento económico no solo los costes internos, sino también los costes externos.

De igual modo, los juristas reflejan las dificultades que implica el establecimiento de tributos de carácter ecológico. Éstas no son pocas, ni fáciles de resolver, pero tampoco imposibles. Analicemos la posición de los principios tributarios frente al sistema de protección ambiental.

1 EL DERECHO FUNDAMENTAL AL MEDIO AMBIENTE ADECUADO

La Constitución brasileña de 1988 trajo en el artículo 225¹, el derecho a un medio ambiente ecológicamente equilibrado y el deber fundamental de protección del medio ambiente, tanto para el Estado y para los individuos. Gobierno y sociedad deben participar en la protección del medio ambiente para preservar los recursos naturales para las generaciones presentes y futuras². Se observa que la protección del medio ambiente

1 *Artículo 225*. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.

2 Mientras la Constitución de España (CE) de 1978 eligió la protección ambiental como principio rector de la política social y económica, donde afirma: *Artículo 45.1*. Todos tienen el derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona, así como el deber de conservarlo. 2. Los poderes públicos velarán por la utilización racional de todos los recursos naturales, con el fin de proteger y mejorar la calidad de la vida y defender y restaurar el medio ambiente, apoyándose en la indispensable solidaridad colectiva. demás, en el caso español, la protección del medio ambiente queda remitida por el artículo 53.3 CE al legislador: 53.3 El reconocimiento, el respeto y la protección de los principios reconocidos en el Capítulo tercero informarán la legislación positiva, la práctica judicial y la actuación de los poderes públicos. Sólo podrán ser alegados ante la Jurisdicción ordinaria de acuerdo con lo que dispongan las leyes que los desarrollen.

aparece en la configuración constitucional con nuevas directrices a ser incorporadas en todas las acciones de un Estado Socioambiental de Derecho (YARZA, 2012, p. 371).

Así, ¿es posible sostener que toda persona tiene el derecho fundamental a las adecuadas condiciones de vivir en un entorno de calidad que permita una vida con dignidad. Eso es, ¿hay un derecho fundamental al medio ambiental adecuado?

La contestación de esa interrogante no es tan sencilla, porque estamos delante de una preocupación nueva en el contexto jurídico y, muchos temen reconocer el *status* de iusfundamental al medioambiente, basándose la concepción de los derechos fundamentales en una doctrina la positivista legalista (MARTINEZ, 1973, p. 174).

El Tribunal Constitucional (TC) español no reconoce dicho derecho como fundamental³, y sí como un principio rector, donde “los Tribunales deben velar por el respeto al medio ambiente, sin duda, pero de acuerdo con lo que dispongan las leyes que desarrollen el precepto constitucional” (art. 53.3 C.E., SSTC 32/1983, fundamento jurídico 2º, 149/1991, fundamento jurídico 1º, y 102/1995, fundamentos jurídicos 4º - 7º).

La doctrina española, en gran parte, comulga del posicionamiento del TC, Piqueras resume (1993, p. 51):

En este sentido, situado el artículo 45 CE en su contexto inmediato, hay que reconocer que, si bien su eficacia y valor no es idéntico al de los derechos fundamentales o los principios generales del artículo 9.3. Se ha sostenido la naturaleza de derecho fundamental del mismo por su conexión teleológica con el artículo 10.1 CE. A mi juicio, dada la ubicación del artículo 45.1 en la Constitución, y de acuerdo con el artículo 53.3 CE —que indica que los derechos reconocidos bajo la rúbrica «de los principios rectores de la política social y económica» «sólo podrán ser alegados ante la jurisdicción ordinaria de acuerdo con lo que dispongan las leyes que los desarrollen»—, con el artículo 53.2 CE —, es evidente que el derecho al ambiente no ha obtenido rango de derecho fundamental en nuestra Carta Magna.

No parece adecuado en la doctrina del TC español no reconocer la protección del medio ambiente como derecho fundamental, pues el artículo 2 de la Ley Orgánica 1/2008, de 30 de julio, establece que: “A tenor de lo

³ El Supremo Tribunal Federal de Brasil opina de forma distinta, donde afirma: La preservación de la integridad del medio ambiente: la expresión constitucional de un derecho fundamental de la generalidad de las personas. (ADI 3.540-MC, rel. min. Celso de Mello, *judgamento em 1º-9-2005, Plenário, DI de 3-2-2006*.)

dispuesto en el párrafo segundo del artículo 10 de la Constitución española y en el apartado 8 del artículo 1 del Tratado de Lisboa, las normas relativas a los derechos fundamentales y a las libertades que la Constitución reconoce se interpretarán también de conformidad con lo dispuesto en la Carta de los Derechos Fundamentales publicada 14 de diciembre de 2007 en el Diario Oficial de la Unión Europea”.

Ya que en el artículo 37 de la mencionada Carta elige la protección del medio ambiente como derecho fundamental⁴. Y además, en el artículo 52.5⁵, coloca el desarrollo normativo como una opción para que los Estados miembros puedan aplicar y proteger los principios descritos en la Carta, y no una condicionante a la tutela judicial como lo hace la Constitución de España.

España ha ratificado desde 27 de abril de 1997, el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, donde en su preámbulo dice que los Estados partes en el Pacto reconocen que los derechos allí definidos se desprenden de la dignidad inherente a la persona humana⁶.

Por fin, la propia Constitución española en su artículo 10 pone la dignidad de la persona con derecho fundamental, y reconoce que las normas relativas a los derechos fundamentales y a las libertades que la Constitución se interpretarán de conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos y los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por España. Delante de todo este sendero legislativo no hay que negar la naturaleza y el rango de derecho fundamental a la protección ambiental.

Para establecer la identidad al medio ambiente como derecho fundamental hay que cambiar las lentes del observador. Robert Alexy (2007, p. 392) propone una naturaleza más compleja al derecho de entorno:

4 ARTÍCULO 37 Protección del medio ambiente: En las políticas de la Unión se integrarán y garantizarán, conforme al principio de desarrollo sostenible, un nivel elevado de protección del medio ambiente y la mejora de su calidad.

5 ARTÍCULO 52.5 Las disposiciones de la presente Carta que contengan principios podrán aplicarse mediante actos legislativos y ejecutivos adoptados por las instituciones, órganos y organismos de la Unión, y por actos de los Estados miembros cuando apliquen el Derecho de la Unión, en el ejercicio de sus competencias respectivas. Sólo podrán alegarse ante un órgano jurisdiccional en lo que se refiere a la interpretación y control de la legalidad de dichos actos.

6 En el artículo 12 del referido Pacto señala: “1. Los Estados Partes en el presente Pacto reconocen el derecho de toda persona al disfrute del más alto nivel posible de salud física y mental. 2. Entre las medidas que deberán adoptar los Estados Partes en el Pacto a fin de asegurar la plena efectividad de este derecho, figurarán las necesarias para: [...] b) El mejoramiento en todos sus aspectos de la higiene del trabajo y del medio ambiente;”.

El derecho fundamental al medio ambiente responde más bien a aquello que antes se denominó «derecho fundamental como un todo». Está constituido por un conjunto de posiciones de tipos muy diferentes. Así, quien propone el establecimiento de un derecho fundamental al medio ambiente, o su adscripción interpretativa a las disposiciones de derecho fundamental existentes puede, por ejemplo, incluir en este conjunto o haz de posiciones, un derecho a que el Estado omita determinadas intervenciones en el medio ambiente (derecho de defensa), un derecho a que el Estado proteja al titular del derecho fundamental frente a intervenciones de terceros que dañen el ambiente (derecho de protección), un derecho a que el Estado permita participar al titular del derecho en procedimientos relevantes para el medio ambiente (derecho al procedimiento) y un derecho a que el propio Estado emprenda medidas fácticas, tendientes a mejorar el ambiente (derecho a una prestación fáctica).

Morales (2012, p. 554) plantea que a medida de que el cambio climático y otros enemigos del medio ambiente han ido mostrando su peor cara, algunos de los contenidos del artículo 45 CE han comenzado a desplazarse, impulsados por la jurisprudencia, hacia el ámbito de la fundamentalidad, en busca de una eficacia directa de la que carece este precepto en conexión con los derechos fundamentales reconocidos por el sistema jurídico.

Ariño (2003, p. 173-174) completa que el derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado se ha convertido en un derecho fundamental a proteger. Así se reconoce en la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea, o en la propia jurisprudencia de Estrasburgo, reconociendo los derechos medioambientales como una nueva generación de derechos humanos. No me cabe duda, por tanto, que con esta línea jurisprudencial de Estrasburgo se está construyendo un auténtico derecho fundamental a disfrutar de un medio ambiente adecuado que se erige, cada vez más, en algo absolutamente esencial para garantizar la salud de las personas en una sociedad en la que, hasta ahora, se ha medido el bienestar en términos exclusivamente monetarios.

Podemos concluir que la protección del medio ambiente se proyecta en los dominios de derechos fundamentales una vez que está directamente conectado con la dignidad de la vida individual y colectiva.

2 OBJETIVOS Y TÉCNICAS FISCALES DE INTERVENCIÓN AMBIENTAL

El Estado tiene la responsabilidad de mantener un medio ambiente ecológicamente equilibrado, la entidad pública debe utilizar políticas públicas eficientes para combatir el mal uso de los recursos naturales. Así, una política fiscal se convierte en un instrumento vinculado al mantenimiento de los bienes ambientales⁷.

La finalidad de los tributos “*verdes*” no es de hecho punir, sino de incentivar a los agentes económicos en reducir la demanda de actividades potencialmente contaminantes y/o la sustitución de productos con alta intensidad contaminante por otros bienes más compatibles con la preservación de los entornos (SIERRA, 2015, p. 21)⁸.

Para lograr estos objetivos por medio del régimen tributario, hay técnicas fiscales de intervención ambiental que se concretan por medio del establecimiento de tributos, bien con la ayuda de exenciones, y también, mediante la redistribución entre las personas públicas de ingresos fiscales que genera a la defensa y la mejora del medio ambiente (VILLAREAL, 2013, p. 102).

La imposición ambiental se ha fundado en el intento de obtener recursos pecuniarios de los sujetos contaminadores para hacer frente a los gastos reparadores del Estado. El contaminador paga en función de las cantidad y calidad de los vertidos emitidos. Esta circunstancia suponía, al mismo tiempo, el establecimiento de un incentivo para no contaminar, que será mayor conforme se incrementa la cuantía de la degradación (STERLING, 2002, p. 155-156)⁹.

7 Hay que advertir que las medidas fiscales en favor de la protección ambiental no son los instrumentos jurídicos más adecuados para dicha función, tienen el carácter complementario, eso es, intenta que los agentes sociales respeten el entorno natural a través de incentivos financieros o la imposición de tributos. Los instrumentos administrativos, civiles, penales y de derecho internacional son los ejes para el mantenimiento del medio ambiente adecuado.

8 Sierra pondera que: La reforma fiscal verde siguiendo la teoría del doble dividendo, se trata de implantar distintos tributos sobre la energía y las actividades contaminantes, con el doble objetivo de, por un lado, incentivar conductas favorables a la mejora de la calidad medioambiental y, por otro, de obtener una mayor eficiencia económica a través de una recaudación adicional con capacidad para reducir la carga tributaria sobre el factor trabajo a través de la de una reducción de las cotizaciones sociales.

9 Sterling expone de manera muy didáctica: La escuela del Bienestar, liderada por Pigou, defendió la tesis de que los efectos externos negativos producidos a la sociedad por un empresario generador de contaminación habían de ser internalizados por dicho empresario; éste había de añadir a sus costes privados de producción, bien el pago de la indemnización, bien la carga de un impuesto de importe igual a la diferencia entre los costes privados y sociales de la producción por él generada, indebidamente infravalorados al no tener en cuenta los daños sufridos por determinados individuos o por la colectividad en su conjunto.

Así, el fundamento de los tributos ambientales viene constituido por el enlace entre el deber de contribuir y la obligación de los poderes públicos de proteger el medio; mientras que su fin es el de redistribuir los costes ambientales entre los sujetos implicados en la degradación del mismo para la beneficio de la colectividad a disfrutar de un entorno saludable y de bienestar.

Además, las técnicas tributarias de intervención estatal pueden realizar, igualmente, una función estimuladora de aquellos comportamientos óptimos con el medio. El legislador es plenamente consciente de la importancia de las medidas fiscales en orden a estimular conductas plenamente respetuosas con el medio y desincentivar aquellas contrarias a éste.

La técnica se concreta en la provocación de un efecto desgravatorio, total o parcial, respecto de los tributos establecidos. Su finalidad es incentivar la incorporación de tecnología “limpia”, mecanismos de depuración (GONZÁLEZ, 2008, p. 1134). También están dirigidas para las situaciones en los que los gastos financieros a asumir por los sujetos contaminadores son muy altos, o bien, se trata de incentivar la investigación tecnológica ambiental (PICHOT, 1994, p. 32)¹⁰.

Una otra técnica tributaria ambiental es la redistribución de una cuota de los ingresos tributarios entre los entes públicos, en razón de la adopción de políticas públicas ambientales dirigidas a la protección y conservación. Representa un símbolo de justicia económica en el momento en que se valoran los servicios ambientales prestados, remunerando este servicio. El reparto de los recursos financiero del Estado debe primar por la eficiencia que puede ser alcanzada a través de mecanismos de incentivo dibujados para priorizar la mejoría de indicadores socioambientales y, consecuentemente, una redistribución más equitativa de los ingresos públicos (SCAFF, 2005, p. 746).

Luego, estos mecanismos tributarios se caracterizan como relevantes instrumentos para que el derecho fundamental al medio ambiente resulte adecuado, posibilitando una consolidación del desarrollo sostenible y la mejora de la calidad de vida.

10 Pichot señala que: Pueden existir circunstancias, sin embargo, en que están justificadas las ayudas financieras, especialmente para cubrir los gastos de investigación y desarrollo (I+D) en medidas de control de la contaminación o en tecnologías limpias. Empezar investigaciones sobre nuevas va manifiestamente en el sentido de la búsqueda del bien público.

3 PRINCIPIOLOGÍA DE LA TRIBUTACIÓN AMBIENTAL

Para el trabajo fueron seleccionados los principios generales del Derecho Tributario, bien como específicos de la imposición ambiental, que juntos justifican el Derecho Tributario Ambiental.

La fiscalidad ambiental tiene su fundamento en el deber de contribuir y, por supuesto, también encuentra en él sus límites. De la configuración jurídica del deber de contribuir, está asociada a otros límites que son los principios que determinan la configuración jurídica de las medidas fiscales ambientales que, a seguir, serán abordados.

3.1 Capacidad económica como límite a la tributación ambiental

El principio de capacidad económica se inspira en el orden natural de las cosas: donde no hay riqueza es inútil imponer tributos. Sin embargo, su formulación jurídica, no servir solamente para preservar la eficacia de la ley tributaria, además, desea proteger el contribuyente, evitando una imposición inadecuada a su capacidad de pago que, en consecuencia, comprometa sus medios de subsistencia, o el libre ejercicio de la libertad económica y de otros derechos fundamentales.

Luego, el tributo no constituye una mera entrega de recursos que los particulares se ven constreñidos a realizar al ente público, en acatamiento al poder de imposición que éste ejercita. La exacción es una verdadera institución jurídica, que ha de consistir en una prestación *justa* (BUJANDA, 1963, p. 182-183).

La capacidad económica vincula al legislador ordinario en un doble sentido: a) De un lado, en sentido positivo, todo el que posee un determinado nivel de capacidad económica ha de contribuir, lo que obliga a tipificar como hechos impositivos todas las situaciones indicativas de esa capacidad económica. Habrá que combinar el aspecto subjetivo de la capacidad económica (todo sujeto que tenga un determinado nivel de capacidad económica deberá contribuir) con su aspecto o dimensión objetiva (sujeción al impuesto de todos los actos reveladores de esa capacidad); b) De otro lado, en su sentido negativo, el principio de capacidad económica impide que puedan someterse a la tributación situaciones no indicativas de esa capacidad. Con ello queremos indicar que basta con que la situación elegida como hecho imponible sea general y presuntivamente indicativa de

capacidad económica (GIARDINA, 1961, p. 438)¹¹.

Así, la imposición ambiental se dirige a proteger el ambiente mediante la actuación del deber de contribuir. Una construcción jurídico-tributaria que prescinda de las exigencias de justicia predicadas respecto del deber de contribuir plantea el riesgo de la desnaturalización del instituto tributario (GONZALEZ, 1987, p. 671)¹².

La doctrina disiente en relación la observancia del principio de capacidad económica sobre la fiscalidad extrafiscal. Algunos reclaman no es posible la incidencia de ese principio, mientras otros comparten la idea de buscar la compatibilidad de los institutos (COELHO, 2009, p. 89)¹³.

Klaus Tipke y Douglas Yamashita afirman que (2002, p. 62):

Assim, se a finalidade extrafiscal de certos tributos ou normas tributárias consistem em equilibrar a balança comercial, penalizar o poluidor, desincentivar o fumo ou o alcoolismo ou incentivar a contratação de deficientes físicos, tais tributos deixam em parte a seara do Direito Tributário para invadir o Direito Econômico, o Direito Ambiental, o Direito Previdenciário, o Direito Trabalhista, nos quais não faz sentido falar em justiça fiscal e de princípio da capacidade contributiva. Nestes casos trata-se de outra espécie de justiça: a justiça social. Portanto, o princípio da capacidade contributiva não se aplica a tributos com finalidade extrafiscal, que no entanto, têm sua constitucionalidade controlada pelo princípio da proporcionalidade.

En sentido contrario, Juan Lapatza esclarece que el sostenimiento de los gastos públicos permite al legislador establecer tributos con fines distintos al puramente recaudatorio, con fines, extrafiscales, siempre que

11 Giardina señala que: La capacidad económica se puede hablar en dos sentidos, paralelamente, la capacidad económica absoluta y la capacidad económica relativa. *La capacidad económica absoluta* se refiere a la existencia de capacidad, a la aptitud abstracta para concurrir a las cargas públicas. En un primer momento —creación de la norma tributaria— hay que definir quiénes son los sujetos con capacidad económica, y para ello, habrá que determinar qué hechos o qué situaciones son las que nos indican la existencia de la capacidad económica. Aquellos que protagonicen estos hechos indicativos de capacidad económica serán los sujetos que deban contribuir. *La capacidad económica relativa* supone la absoluta, y se dirige a delimitar el grado de capacidad. *El quantum*. Opera, pues, en el momento de la determinación de la cuota.

12 Gonzalez alerta que: Toda institución y, por tanto, también la tributaria, debe ser analizada no sólo en función de su estructura y finalidades específicas sino asimismo atendiendo a los presupuestos constitucionales globalmente considerados, ello no puede conducir a entender que el tributo pueda ser desvirtuado de tal modo que se transforme en una sanción, pues lo sería tanto como volver a la época en que el tributo era una institución odiosa, con preterición de su actual cometido: contribuir de modo directo o indirecto a la financiación de los gastos públicos.

13 Sacha Calmon considera que la extrafiscalidad es incompatible con la capacidad contributiva. Para él no habría que hablarse en extrafiscalidad sin que hubiese la exacerbación de la tributación, justamente por la utilización de los tributos con vista a lograr resultados distintos de la simple recaudación.

se respeten las exigencias mínimas del principio de capacidad, desde que tales fines sean protegidos por la Constitución (LAPATZA, 2000, p. 188).

La utilización del tributo como instrumento de política ambiental presupondría como condición de legitimidad la capacidad contaminante, luego la capacidad contributiva se enlaza a la finalidad de la imposición (ROSEMBUJ, 1995, p. 245).

En la misma idea la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Español (1987, p. 13) indica que:

Es constitucionalmente admisible que el Estado, y las Comunidades Autónomas en el ámbito de sus competencias, establezcan impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica o de pago, respondan principalmente a criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza.

El hecho de que la tributación ambiental busca fines distintos de la simple recaudación¹⁴, no autoriza apartar la capacidad económica (NABAIS, 1997, p. 629). El carácter extrafiscal de un tributo no modifica o altera en modo alguno la materia imponible gravada por el mismo, que debe señalar un signo de riqueza (ORTEGA, 2008, p. 105). Tenemos en cuenta que la capacidad de pago debe ser respetada en todo momento, ya que de lo contrario, las reglas extrafiscales estarían autorizadas a la confiscación y la imposición del mínimo existencial.

3.2 Principio de igualdad contributiva

El más importante de los valores que lleva consigo a una colectividad política es la igualdad. Su afirmación sólo fue posible tras el derrumbe del viejo orden político, con la Revolución francesa que se convirtió en una de las principales reivindicaciones de los revolucionarios liberales (VIDA, p. 2004, 84-85). La Constitución española en su artículo primero consagra la igualdad como valor supremo, distinguiendo la doctrina entre una igualdad material (art. 9.2 CE) y una igualdad formal (art. 14 CE), igualdad tributaria que se concreta en el artículo 31.1 de la CE.

¹⁴ Nabais afirma: Nem toda a tributação ecológica ou ambiental se configura como (verdadeira) extrafiscalidade. Desde logo e antes de mais, porque a actual preocupação da defesa do ambiente é inerente e atravessa todo o ordenamento jurídico, a ela não sendo por conseguinte insensível o próprio ordenamento jurídico-fiscal. Pelo que também à generalidade dos impostos não passa, nem pode passar, despercebida esta “tonalidade” ecológica do direito. Depois, não está excluída a hipótese, de resto já mencionada, de verdadeiros impostos ecológicos fiscais em que domina a finalidade financeira.

La igualdad bajo un prisma fiscal impide que el sistema tributario sea tachado de injusto en el reparto de las cargas fiscales y imponer que todos los ciudadanos tiene la obligación de pagar impuestos según la capacidad económica, que se concreta cuantitativamente en el principio de proporcionalidad (ROJO, 2012, p. 69)¹⁵.

Los criterios definidores de la igualdad tributaria en la doctrina del TC español son esclarecedores, veamos a partir de la STC sentencia 76/1990, de 26 de abril de 1990:

a) no toda desigualdad de trato en la ley supone una infracción del art. 14 de la Constitución, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable; b) el principio de igualdad exige que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional; c) el principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato, sino sólo aquellas desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados; d) por último, para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos.

Ahora bien, se puede dar una desigualdad tributaria, a causa de la utilización extrafiscal de los tributos, siempre y cuando la misma tenga una justificación válida, la cual en nuestro estudio se justifica por la defensa del medio ambiente. Cabe añadir que las diferencias entre la tributación ambiental entre las entidades tributantes no vulnera la igualdad, salvo que aquéllas sean claramente discriminatorias y no encuentren su justificación en otros principios constitucionales (PRIETO, 2008, p. 73).

15 Rojo enseña: El principio de igualdad se opone a la discriminación en el tratamiento de situaciones que pueden considerarse iguales. Lo cual no impide que la ley establezca un trato desigual que se funde en criterios objetivos y suficientemente razonables.

3.3 Progresividad

El principio de progresividad también es una exigencia directa del principio de justicia, como se desprende del artículo 31 CE¹⁶. Se entiende por progresividad aquella característica de un sistema tributario según la cual a medida que aumenta la riqueza de cada sujeto, aumenta la contribución en proporción superior al incremento de riqueza (ROJO, 2012, p. 72). Por medio de este principio se pretende desarrollar la capacidad económica e igualdad añadiendo nuevas fuerzas al carácter redistributivo del sistema tributario (ESEVERRI, 2011, p. 43).

La progresividad no es algo propio de cada tributo, es algo propio del sistema impositivo, de manera que cuando se estudia la progresividad hay que hacerlo sobre todas las figuras impositivas que recaen sobre el sujeto pasivo¹⁷. De hecho, si la progresividad no fuera exigible únicamente del conjunto del sistema tributario, casi todos los tributos que existen en la actualidad serían inconstitucionales, porque de todos ellos el IRPF puede decirse que sea -al menos en buena medida- un impuesto progresivo, luego en los impuestos indirectos resulta impropia para la aplicación de este principio (AVILES, 2007, p. 76).

No obstante, la existencia de varios tipos de gravamen dentro de los impuestos indirectos principalmente en el IVA produce una especie de “progresividad cualitativa” (ORTEGA, 2013, p. 54-55). En este sentido, dentro de la imposición ambiental es imprescindible la existencia de dicha progresividad cualitativa, es decir, que prevea tipos mayores para aquellos consumos de bienes o servicios con mayor incidencia ambiental. La técnica consiste en establecer tipos de gravámenes bajos para las actividades y consumos normales, e ir incrementando dicho tipo de gravamen conforme la actividad o el consumo abandona los márgenes de racionalidad legal.

La justicia tributaria en los gravámenes ambientales exige que

¹⁶ No hay referencia de progresividad en la Constitución brasileña como principio general del sistema tributario, pero élla se encuentra expresamente vinculada a los principios informativos del Impuesto sobre la Renta (art. 153, §2º, I); Impuesto sobre propiedad rural (art. 153, § 4º) y; Impuesto sobre propiedad urbana (art. 156, § 1º, I).

¹⁷ El Tribunal Constitucional en la *Sentencia 27/1981, de 20 de julio, Fundamento Jurídico 4*, señala que: Aunque una definición válida de lo que debe entenderse por justo, a efectos tributarios, sería una tarea que rebasa el planteamiento que aquí hemos de hacernos, lo que no puede soslayarse es que el legislador constituyente ha dejado bien claro que el sistema justo que se proclama no puede separarse, en ningún caso, del principio de progresividad ni del principio de igualdad. Es por ello -porque la igualdad que aquí se reclama va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad- por lo que no puede ser, a estos efectos, simplemente reconducida a los términos del art. 14 de la Constitución: una cierta desigualdad cualitativa es indispensable para entender cumplido este principio. Precisamente, la que se realiza mediante la progresividad global del sistema tributario en que alienta la aspiración a la redistribución de la renta.

pague más el sujeto que más contamina, y que cada unidad de contaminación que se añade padezca unos tipos de gravamen progresivamente superiores a los propios de las unidades anteriores. En síntesis, el principio de progresividad debe también ser considerado como un instrumento al servicio de la finalidad extrafiscal de protección al medio ambiente; cuanto mayor sea la capacidad de contaminación, más progresivos tendrán que ser los elementos configuradores de la deuda tributaria.

3.4 Principio de legalidad tributaria

En primer plano, desde una perspectiva democrática, la reserva de ley fundamenta la exigencia de la autoimposición o consentimiento de los impuestos (*“nullum tributum sine lege”* o *“no taxation without representation”*), conforme a la cual los poderes públicos no pueden exigir unilateralmente a los ciudadanos (ni estos estarán obligados) el pago de cualquier prestación patrimonial y pública si, previamente, no ha sido consentida ni regulada por normas jurídicas de mayor rango jerárquico emanadas de representantes políticos legítimos¹⁸.

En el ámbito de la libertad y la propiedad, la regulación por ley de los tributos consistente en preservar la unidad del ordenamiento jurídico para garantizar la igualdad básica o tratamiento uniforme para los contribuyentes¹⁹.

Además, el principio de legalidad en materia tributaria conecta con el principio de seguridad jurídica, la certeza del Derecho posibilita que los contribuyentes puedan conocer con precisión el alcance de sus obligaciones fiscales y las consecuencias que pueden derivarse de su conducta (MADRIGAL, 1998, p. 44). Por fin, la legalidad como un modo de organización del poder, al cabo, como un sistema de distribuciones de competencias que se concreta en la esfera política-constitucional (ALONSO, 1999, p. 101). Ahora pasamos a plantear que cuestiones pueden surgir sobre la reserva de ley en materia medioambiental.

¹⁸ *Sentencia del Tribunal Constitucional n. 185/1995 (fundamento jurídico 3)* indica que: El principio de legalidad en materia tributaria responde en su esencia a la vieja idea, cuyo origen se remonta a la Edad Media, de garantizar que las prestaciones que los particulares satisfacen a los Entes públicos sean previamente consentidas por sus representantes; la reserva de ley se configura como una garantía de autoimposición de la comunidad sobre sí misma y, en última instancia, como una garantía de la libertad patrimonial y personal del ciudadano (STC 19/1987).

¹⁹ *STC n. 19/1987 (ff 4º)* Asevera: Esta garantía de la autodisposición de la comunidad sobre sí misma, que en la Ley estatal se cifra (art. 133.1), es también, en nuestro Estado constitucional democrático, como hemos puesto de relieve más arriba, una consecuencia de la igualdad y por ello preservación de la paridad básica de posición de todos los ciudadanos.

El medio ambiente es objeto de un deber de protección fundamental de rango constitucional encomendado a los poderes públicos y los particulares. Para cumplir tal encargo colectivo se supone un coste económico para el Estado. El fundamento constitucional de este tipo de tributos radica, precisamente, en la necesidad o deber de los particulares también de la procura de la protección del medio ambiente. Esa exigencia es especialmente apremiante por parte de los que como consecuencia de sus actividades empresariales generan especiales factores de contaminación, lo que supone que especialmente el coste de las medidas de protección ambiental debe asumirse por estos agentes económicos (LÓPEZ, 2008, p. 141).

Otra inquietud en el plano de la normativa de protección ambiental está en determinar los límites competenciales de las haciendas públicas, eso es, determinar la potestad tributaria sobre la materia ambiental entre los entes tributantes. El problema existe, fundamentalmente, en razón de la existencia de una competencia concurrente entre los Entes públicos en materia ambiental y de la ausencia de una repartición clara de los hechos imposables entre las entidades fiscales, para que las mismas puedan desarrollar con seguridad la imposición medioambiental correspondiente (GONZALEZ, 1980, p. 378; MAGALHÃES, 2003, p.148). La delimitación material de la potestad impositiva ambiental no supone grandes dificultades, ya que ellas estarían vinculadas al ámbito territorial de intereses ambientales a ser protegido (FERNÁNDEZ, 2011, p. 22).

3.5 Principio “quien contamina paga”

Este principio aparece por primera vez en el escenario jurídico, en una Recomendación de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) sobre los principios directores relativos a los aspectos económicos de las políticas de medio ambiente a nivel internacional, de 26 de mayo de 1972: el contaminador debe soportar los costes de llevar a cabo las medidas decididas por los poderes públicos para alcanzar un estado aceptable del medio ambiente. En otras palabras, el coste de dichas medidas debería reflejarse en el coste de los bienes y servicios que causen la polución a través de su producción y/ consumo. Cada medida no será acompañada por subsidios que creen distorsiones significativas en el comercio internacional y en la inversión, la Unión Europea lo ha adoptado

como básico de su política ambiental²⁰.

Hay que subrayar tal principio no otorga una licencia para contaminar, eso es, no permite que quien está dispuesto a pagar, puede contaminar. Lo que persigue es que los costos involucrados en la prevención y lucha contra la contaminación sean asumidos y solventados por quienes la producen, y no por la colectividad social en su conjunto. Lo de que “quien contamina, paga” se traduce, pues, en definitiva, en el deber de proceder a la internalización de las externalidades ambientales negativas (MOLINA, 2008, p. 188).

Un tributo ambiental configurado de acuerdo a las estrictas directrices del principio en cuestión puede provocar, debido a su complejidad, unas dificultades importantes de aplicación, principalmente la definición de su estructura subjetiva.

Luego, los sujetos del tributo ambiental deben ser aquella persona, física o jurídica que realiza la actividad degradante del medio natural²¹. El sujeto contaminante se identificaría, pues, con alguno de los siguientes agentes: productor de actividades contaminantes, consumidor de productos contaminantes, o titular de los bienes patrimoniales con los que se realiza la actividad contaminante (GUZMÁN, 2005, p. 537).

No obstante, esta configuración ideal del sujeto obligado tributario como el contaminador no siempre es posible técnicamente, ya que no siempre es factible articular como elemento objetivo del tributo una actividad degradante del medio. En este sentido, vamos a analizar tres situaciones que nos parecen pertinentes: en primer lugar, el gravamen de las producciones contaminantes que da lugar a productos no contaminantes; en segundo lugar, el gravamen de los consumos contaminantes cuyo origen se encuentra en un proceso productivo no contaminante; en tercer lugar,

20 El Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, en su Título XX, “Medio Ambiente”, artículo 191.2: La política de la Unión en el ámbito del medio ambiente tendrá como objetivo alcanzar un nivel de protección elevando, teniendo presente la diversidad de situaciones existentes en las distintas regiones de la Unión. Se basará en los principios de cautela y de acción preventiva, en el principio de corrección de los atentados al medio ambiente, preferentemente en la fuente misma, y en el principio de quien contamina paga. En Brasil, el principio se encuentra positivado en el artículo 4º, VII, de la Ley de la Política Nacional del Medio Ambiente, Ley n. 6.938/1981: Art 4º - A Política Nacional do Meio Ambiente visará: [...]VII - à imposição, ao poluidor e ao predador, da obrigação de recuperar e/ou indenizar os danos causados e, ao usuário, da contribuição pela utilização de recursos ambientais com fins econômicos.

21 No obstante, el contribuyente debe reunir la doble condición de realizador de la actividad contaminante y titular de la fuerza económica implicada en dicha actividad. De esta manera, si no concurren ambas cualidades en el obligado tributario no se puede hablar de contribuyente. Si un sujeto realiza una actividad contaminante, pero no la realiza en el marco de una actividad económica, o como consecuencia de la posesión de un patrimonio, no hay lugar a considerarlo contribuyente de un tributo ambiental.

el gravamen de aquellos casos en los que existe un proceso productivo contaminante que da lugar a productos contaminantes (MORO, 1998, p. 256-266).

En el primero de los casos, el contribuyente es el responsable de la actividad económica contaminante. Ahora bien, la cuestión que surge en estos casos se relaciona con la traslación económica de la cuota por parte del contribuyente de derecho a los consumidores de dichos productos conocidos como contribuyentes de hecho. Por tanto, así, tendrá que ser la propia respuesta del mercado la que conteste a la traslación económica del tributo por parte del productor. Esta respuesta deberá concretarse a través de una menor demanda de dichos productos. El “contribuyente de hecho” tendrá la oportunidad de enfrentarse a su responsabilidad indirecta en la existencia de dicha producción contaminante, aunque sea económicamente (AGUILAR, 1995, p. 17).

En segundo lugar, el gravamen del consumo de un producto (gasto) lo hace contaminante cuyo origen se encuentra en un proceso productivo no contaminante,. Consecuentemente, el contribuyente debería ser, en buena lógica, el consumidor final, ya que éste es el que realiza la operación degradante del medio, además de manifestar, aunque sea de forma indirecta, la fuerza económica gravada (GARCÍA, 1999, p. 174). No obstante, existe, generalmente, una imposibilidad técnica de configurar un tributo que grave directamente el consumo, ya que es muy difícil de identificar y controlar las situaciones gravadas, así como a sus realizadores. La clave para superar la disfunción producida es la técnica de la traslación jurídica de la cuota tributaria (AYALA, 1995, p. 95).

El tercero de los problemas planteados es el relativo al gravamen de las situaciones que impliquen una producción contaminante que de lugar a productos cuyo consumo sea degradante para el entorno. En una definición ideal el encargo fiscal debería recaer tanto sobre el productor como sobre el consumidor, ya que ambos son responsables de degradación ambiental. La clave está una vez más en la técnica de la traslación jurídica de la cuota tributaria. Sin embargo, esta articulación incurre en el problema: otorga al productor el derecho a la repercusión de la cuota. Éste quedaría liberado de la carga tributaria. Y esta situación no sólo produce un incumplimiento del principio de “quien contamina, paga”, sino de la expectativa incentivadora del tributo, respecto del comportamiento del productor.

Por tanto, la solución, a nuestro entender, se concreta en el

reconocimiento al productor como contribuyente de un derecho de traslación jurídica de la cuota, pero sólo parcial. De esta manera, la cuota tributaria se compartiría entre los dos provocadores de la contaminación (MORO, 1998, p. 273). Delante de tantas dificultades técnica-tributarias en la determinación del sujeto pasivo tributario, hay que tener en cuenta la advertencia de Molina (2008, p. 206): la verdadera reforma fiscal ecológica debe llevarse a cabo introduciendo el principio quien contamina paga en el sistema fiscal y no convirtiendo el ordenamiento tributario en una selva de impuestos indirectos.

3.6 Principio de prohibición del efecto confiscatorio de los tributos

Por medio del principio de no confiscación es posible valorar si la imposición de los bienes económicos del contribuyente es legítima o no, eso es, delimita el límite a la acción redistributiva del Estado. Un tributo, *per se*, no se identificará nunca con la institución de la confiscación en un sentido estricto, pero sí puede suceder que la carga tributaria, si el concurso de tributos sobre un mismo sujeto produce una carga tal que disminuya en cierta proporción su patrimonio, tenga efectos confiscatorios, que es, precisamente, aquello que pretende evitar la Constitución²².

Sin embargo, es sencillo determinar el límite superior de la confiscación, ya que será la totalidad del patrimonio afectado (ESPADAFOR, 2008, p. 33)²³. Las dificultades surgen a la hora de fijar el límite inferior, esto es, el punto donde se empiezan a producir los efectos confiscatorios (GALCERÀ, 2010, p. 15)²⁴.

El establecimiento de nuevos tributos ambientales puede afectar al máximo imponible del obligado tributario al suponer un incremento de la presión fiscal. Así las cosas, nos encontramos ante dos valores

22 El Supremo Tribunal Federal de Brasil entiende que: A caracterização do efeito confiscatório pres-supõe a análise de dados concretos e de peculiaridades de cada operação ou situação, tomando-se em conta custos, carga tributária global, margens de lucro e condições pontuais do mercado e de conjuntura social e econômica (...). O isolado aumento da alíquota do tributo é insuficiente para comprovar a absorção total ou demasiada do produto econômico da atividade privada, de modo a torná-la inviável ou excessivamente onerosa. RE 448.432-AgrR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgamento em 20-4-2010, Segunda Turma, DJE de 28-5-2010.

23 Una primera aproximación a la determinación de los efectos confiscatorios nos permite afirmar que para que un impuesto (o una acumulación de impuestos sobre una misma renta) sea considerado constitucional, hay un límite, al menos, del 100%.

24 Así, en la Sentencia del Tribunal Constitucional alemán de 22 de junio de 1995 se hizo una aproximación en cuanto a dónde se encuentra la frontera o límite que la carga tributaria no debería traspasar. El Alto Tribunal alemán señaló que la imposición no puede incidir sobre la sustancia del patrimonio ni exceder de un límite situado aproximadamente en la mitad de los rendimientos.

constitucionales en conflicto: el principio de protección del medio ambiente versus el límite del alcance confiscatorio de las cargas tributarias.

El profesor Chico de la Cámara (2008, p. 180) propone que la solución de éste conflicto debe resolverse en base a un control de proporcionalidad²⁵, el tributo ha de resultar idóneo, necesario y que sea proporcionado respecto al fin que se persigue (la protección ambiental). Así, no resulta idóneo aquel tributo cuya aspecto material del hecho imponible (contaminación ambiental) no guarde una relación directa con la base imponible y que, por su vez, se ajuste a signos externos de riqueza. La implementación de tributos ambientales resulta necesaria para corregir la contaminación ambiental, por lo que pueden aplicarse de una forma complementaria para alcanzar el resultado más óptimo e eficiente en la tutela ambiental. Y la proporcionalidad en su *stricto sensu* reclama que sea respetado los límites mínimos y máximos imposables que constituyen una garantía del derecho de propiedad privada.

3.7 Principio del preservador-receptor

Para guiar los instrumentos económicos y jurídicos a las conductas ambientalmente sostenible, se discute la recepción de un nuevo principio: Principio del preservador-receptor. Éste tiene como idea asignar una retribución a los que se esfuerzan por mejorar la calidad ambiental²⁶.

El mencionado principio prioriza la protección ambiental por medio de sanciones positivas²⁷, constituyendo en una importante medida

25 El Supremo Tribunal Federal de Brasil reconoce la utilidad del control de proporcionalidad como parámetro de evaluación de la actividad legislativa en la configuración de las normas tributarias: Tributaçã o e ofensa ao princípio da proporcionalidade. O Poder Público, especialmente em sede de tributaçã o, não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade, que traduz limitação material à ação normativa do Poder Legislativo. O Estado não pode legislar abusivamente. A atividade legislativa está necessariamente sujeita à rígida observância de diretriz fundamental, que, encontrando suporte teórico no princípio da proporcionalidade, veda os excessos normativos e as prescrições irrazoáveis do Poder Público. O princípio da proporcionalidade, nesse contexto, acha-se vocacionado a inibir e a neutralizar os abusos do Poder Público no exercício de suas funções, qualificando-se como parâmetro de aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais. (ADI 2.551-MC-QO, Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 2-4-2003, Plenário, DJ de 20-4-2006.)

26 Con efecto, la Ley n. 12.727, de 17 de outubro de 2012 (Código Florestal de Brasil), incluyó dicho principio en su Artículo 1ºA, párrafo único, VI, Art. 1º-A. Parágrafo único. Tendo como objetivo o desenvolvimento sustentável, esta Lei atenderá aos seguintes princípios: [...]VI - criação e mobilização de incentivos econômicos para fomentar a preservação e a recuperação da vegetação nativa e para promover o desenvolvimento de atividades produtivas sustentáveis.

27 Acerca de las sanciones premiales Norberto Bobbio asevera: Las exigencias del Estado asistencial contemporáneo el Derecho no se limita ya a tutelar actos conformes a sus normas, sino que tiende a estimular actos innovadores y, por tanto, su función no es ya solamente negativas, que constituyen la técnica específica de la represión, se une un uso, no importa que sea todavía limitado, de sanciones

concienciación ambiental a través del estímulo económico (BOBBIO, 1990, p. 372).

En la política fiscal ambiental, el encaje del principio preservador-receptor es imperativo en la búsqueda del encorajamiento de la sociedad, bien como de las entidades públicas, la adopción de comportamientos sostenibles a través de recompensas directas (beneficios fiscales) o indirectas de carácter fiscal²⁸.

Entre la modalidad de incentivo indirecto, la experiencia brasileña, tenemos la implementación del llamado Impuesto sobre Circulación de Mercancías y Servicios Ecológico (ICMS Ecológico)²⁹.

El ICMS es un tributo recaudado por los Estados (art. 155, II, de la Constitución Federal-CF), que redistribuye 25% de esa recaudación a los municipios, según los criterios establecidos en el art. 158, IV e párrafo único, I y II, de la CF. Es en el apartado II del párrafo único del art. 158 que reside la fundamentación para la creación del ICMS ecológico, en la medida que el referido dispositivo permite que los Estados redistribuyen hasta un cuarto del porcentaje de 25% de los valores destinados a los municipios de acuerdo con los criterios que definidos por la ley del Estado otorgante. La institución del ICMS Ecológico colima dos finalidades conforme afirma Cumaru (2008, p. 134):

1. Estimular a adoção pelos Municípios de iniciativas de conservação ambiental

e desenvolvimento sustentável, seja pela criação de unidades de conservação, ou positivas que dan vida a una técnica de estimulación y de populsión de actos considerados socialmente útiles, más que a la represión de actos considerados socialmente nocivos.

28 En el Código Florestal brasileño prever: Art. 41. É o Poder Executivo federal autorizado a instituir, sem prejuízo do cumprimento da legislação ambiental, programa de apoio e incentivo à conservação do meio ambiente, observados sempre os critérios de progressividade, abrangendo as seguintes categorias e linhas de ação: [...] ; II - compensação pelas medidas de conservação ambiental necessárias para o cumprimento dos objetivos desta Lei, utilizando-se dos seguintes instrumentos, dentre outros: [...] ;c) dedução das Áreas de Preservação Permanente, de Reserva Legal e de uso restrito da base de cálculo do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, gerando créditos tributários; [...] ;f) isenção de impostos para os principais insumos e equipamentos, tais como: fios de arame, postes de madeira tratada, bombas d'água, trado de perfuração de solo, dentre outros utilizados para os processos de recuperação e manutenção das Áreas de Preservação Permanente, de Reserva Legal e de uso restrito; § 1º Para financiar as atividades necessárias à regularização ambiental das propriedades rurais, o programa poderá prever: [...] ;II - dedução da base de cálculo do imposto de renda do proprietário ou possuidor de imóvel rural, pessoa física ou jurídica, de parte dos gastos efetuados com a recomposição das Áreas de Preservação Permanente, de Reserva Legal e de uso restrito cujo desmatamento seja anterior a 22 de julho de 2008; § 2º O programa previsto no caput poderá, ainda, estabelecer diferenciação tributária para empresas que industrializem ou comercializem produtos originários de propriedades ou posses rurais que cumpram os padrões e limites estabelecidos nos arts. 4º, 6º, 11 e 12 desta Lei, ou que estejam em processo de cumpri-los.

29 Varios Estados ya establecieron ese incentivo, como es el caso de los Estados del Paraná (Ley n° 59/91), São Paulo (Ley n° 8.510/93), Minas Gerais (Ley n° 13.803/00), Rondônia (Ley n° 147/96), Rio Grande do Sul (Ley n.º 11.038/97), entre otros.

pela manutenção de áreas federais ou estaduais, seja pela incorporação de propostas que promovam o equilíbrio ecológico, a equidade social e o desenvolvimento econômico;

2. Recompensar os Municípios que possuem áreas protegidas em seus territórios e que, dessa forma, estão impedidos de destinar a área para atividades produtivas tradicionais que poderiam gerar uma maior arrecadação e consequente participação na repartição do ICMS.

Por fin, una mirada sistémica es necesaria para observar de modo más apurada la cuestión, teniendo como objetivo la debida adecuación del instrumento redistributivo fiscal a la realidad ambiental. La creación de normas por parte de los entes tributantes, así como el comportamiento de los agentes económicos y de la sociedad son los elementos centrales para promover procesos ambientales sostenibles.

CONCLUSIONES

La preservación del medio constituye un derecho fundamental que debe materializarse en una política de prevención y corrección de la degradación ambiental y basarse en la solidaridad colectiva. Desde esta perspectiva, el deber de contribuir, cuyo fundamento es el principio de solidaridad, se presenta como un instrumento apto de preservación del medio.

En la configuración de los tributos extrafiscales deben consultar la capacidad contributiva, entendida en su acepción genérica de justicia tributaria, además, el tributo extrafiscal debe ser razonable, proporcional y necesario, en respeto a la prohibición del efecto confiscatorio que la imposición puede ocasionar.

Es importante añadir que el principio quien contamina, paga se funda en razones de equidad. Es justo que aquellos que alejan a la sociedad de los objetivos constitucionales propuestos contribuyan a compensar dichos costes originados a la misma.

Así, crear instituciones jurídicas 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. En este sentido, la fiscalidad ambiental constituye una de las más relevantes expresiones del Estado de Derecho contemporáneo.

REFERENCIAS

AGUILAR, Ángel Baena. Protección impositiva del medio natural. *Noticias de la Unión Europea*. La Rioja, n. 122, p. 11-24, 1995.

AGUILAR, Ángel Baena. La protección tributaria del medio ambiente en España. In *La protección fiscal del medio ambiente: aspectos económicos y jurídicos*. Madrid: Marcial Pons, 2002.

ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 2007.

ALONSO, Manuel García Pelayo. *Derecho constitucional comparado*. Madrid: Alianza Editorial, 1999.

ÁLVAREZ, Luis Ortega. Concepto de medio ambiente. In *AAVV Tratado de derecho ambiental*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2013.

AVILES, Ángel Aguaito; GALLARDO, Esther Bueno. Observaciones sobre el alcance de los principios constitucionales del art. 31.1. CE. In *AAVV. Estudios en homenaje al Profesor Pérez de Ayala*. Madrid: Dykinson, 2007.

ARAGÃO, Alexandra. A natureza não tem preço... mas devia. O dever de valorar e pagar os serviços dos ecossistemas. In *AAVV. Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Jorge Miranda*. Coimbra: Coimbra Editora, 2012.

ARIÑO, Omar Bouazza. Respeto a la vida privada y protección del medio ambiente en la jurisprudencia del tribunal europeo de derechos humanos. *Revista de Administración Pública*. Madrid, n. 160, p. 167-202, 2003.

AYALA, José Luis Pérez de. La traslación jurídica de la cuota en los impuestos ambientales. *Noticias de la Unión Europea*. La Rioja, n. 122, Año XI, p. 93-100, 1995.

BOBBIO, Norberto. *Contribución a la teoría del derecho*. Madrid: Debate, 1990.

BUJANDA, Fernando Saniz de. *Hacienda y derecho: estudios de derecho financiero*. V. 3. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963.

CALVACANTE, Denise Lucena. Avanços de tributação ambiental no Brasil. In *Políticas de protección ambiental en el siglo XXI: medidas tributarias, contaminación ambiental y empresa*. Madrid: J. M. Bosch Editor, 2013.

CÁMARA, Pablo Chico de la. La regla de no confiscatoriedad como límite a la tributación medio ambiental. In AAVV. *Tratado de tributación medioambiental*. Vol. I. Navarra: Aranzadi, 2008.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

COLLADO, P. Escribano; GONZALEZ, J. I. Lopez. El medio ambiente como función administrativa. *Revista Española de Derecho Administrativo*. La Rioja, n. 26, p. 367-386, 1980.

COMANDUCCI, Paolo. *Positivismo jurídico y neoconstitucionalismo*. Madrid: Fundación Coloquio Jurídico Europeo, 2009.

CUENCA, Encarnación Carmona. El principio de igualdad material en la jurisprudencia el tribunal constitucional. *Revista de Estudios Políticos*. La Rioja, n. 84, p. 265-286, 1994.

CUMARU, W. F. T. ICMS Sócio-Ambiental: Um instrumento econômico de incentivo a preservação do meio ambiente urbano. In *AAVV Mudanças climáticas, biodiversidade e uso sustentável de energia*. São Paulo: Imprensa Oficial do Estado de São Paulo, 2008.

PIQUERAS, Francisco Delgado. Régimen jurídico del derecho constitucional al medio ambiente. *Revista Española de Derecho Constitucional*. La Rioja, n. 38, p. 49-80, 1993.

ESEVERRI, Ernesto. *Derecho tributario*. Parte general. 4. ed. Valencia: Tirant lo Blanch, 2011.

ESPADAFOR, C. M Lopez. *La no confiscatoriedad en la imposición sobre el consumo*. Bolonia: Publicaciones del Real Colegio de España, 2008.

FERNÁNDEZ, María Jesús García Torres. *Análisis de la protección tributaria del medio ambiente*. Navarra: Aranzadi, 2011.

GALCERÀ, Irene Araguàs. El principio de no confiscatoriedad en la constitución española, *Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional*. Curitiba, n. 3, p. 9-31, 2010.

GARCÍA, Antonio Vaquera. *Fiscalidad y medio ambiente*. Valladolid: Lex Nova, 1999.

GIARDINA, Emilio: *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*. Milano: A. Giuffrè, 1961.

GONZALEZ, Clemente. Checa: El impuesto sobre tierras infrautilizadas de la comunidad autónoma andaluza. *Revista Impuestos*. Madrid, n. 96671, p. 661-683, 1987.

GONZÁLEZ, Miguel Buñuel. La fiscalidad como instrumento económico de la política medioambiental. In *AAVV Tratado de tributación medioambiental*. Vol. II. Navarra: Aranzadi, 2008.

GUZMÁN, Tomás J. López; LARA DE VICENTE, Fernando. Efectos distributivos de los tributos ecológicos. *Economía, Sociedad y Territorio*> Córdoba, v. V. n. 19, p. 535-553, 2005.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Curso de derecho financiero español*. V.1, 24. ed. Madrid: Marcial Pons, 2000.

LÓPEZ, Francisco Escribano. El principio de reserva de ley en la tributación medioambiental. *AAVV. Tratado de tributación medioambiental*. Vol. I. Navarra: Aranzadi, 2008.

MADRIGAL, Francisco Javier Alonso. *Legalidad de la infracción tributaria: reserva de ley y tipicidad en el derecho tributario*

sancionador. Madrid: Dykinson, 1998.

MAGALHÃES, Vladimir Garcia. Competência concorrente em matéria ambiental: proteção ao meio ambiente e justiça. *Revista Brasileira de Direito Constitucional*. São Paulo, v. 2, p. 139-163, 2003.

MARTÍNEZ, Gregorio Peces Barba. *Derechos Fundamentales*. Madrid: Guadiana de Publicaciones, 1973.

MIRRLEES, James A. *Diseño de un sistema tributario óptimo*. Madrid: Editorial Universitaria Ramón Areces, 2013.

MOLINA, Pedro M. Herrera. El principio quien contamina paga. In *AAVV Tratado de tributación medioambiental*. Vol. I. Navarra: Aranzadi, 2008.

MORALES, Ricardo Martín. Constitución y medio ambiente. In *AAVV Derecho, globalización, riesgo y medio ambiente*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2012.

MORO, Cristóbal J. Borrero. *La tributación ambiental en España*. Madrid: Tecnos, 1998.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1997.

ORTEGA, Rafael Calvo. *Curso de Derecho Financiero*. 17. ed. Madrid: Aranzadi, 2013.

ORTEGA, Rafael Calvo. Tributación medioambiental y principio de justicia tributaria. In *AAVV Tratado de tributación medioambiental*. Vol. I. Navarra: Aranzadi, 2008.

PERALES, Carlos de Miguel. *Derecho español del medio ambiente*. Navarra: Civitas, 2009.

PICHOT, Françoise. *La fiscalidad y el medio ambiente: políticas complementarias*. Organización de Cooperación y Desarrollo Económico. Madrid: Mundi-Prensa, 1994.

PRIETO, Luis María Carzola. Los principios constitucional-financieros en la tributación ambiental. In *AAVV Tratado de tributación medioambiental*. Vol. I. Navarra: Aranzadi, 2008.

RODRÍGUEZ, Andrés Betancor. *Derecho ambiental*. Madrid: La Ley, 2014.

ROJO, Margarita Beladiez. *Los principios jurídicos*. Navarra: Civitas, 2010.

ROJO, Fernando Pérez. *Derecho financiero y tributario*. 22. ed. Navarra: Civitas, 2012.

ROSEMBUJ, Tulio. *Los tributos y la protección del medio ambiente*. Madrid: Marcial Pons, 1995.

SCAFF, Fernando Facury; TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. Tributação e políticas públicas: o ICMS ecológico. In *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005.

SIERRA, María Teresa Mata. *La reforma fiscal verde*. Madrid: Lex Nova, 2015.

STERLING, Ana Yabar. Justificación teórico-económica de la aplicación de impuestos para luchar contra la contaminación. In *La protección fiscal del medio ambiente: aspectos económicos y jurídicos*. Madrid: Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, 2002.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ESPAÑOL. *Sentencia número 37/1987, de 26 de marzo*. Disponible em: <https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-T-1987-9279> Acceso em: 16 dez. 2016.

VALCÁRCEL, Ernesto Lejeune. Principio constitucional de igualdad tributaria. *AAVV Seis estudios sobre derecho constitucional e internacional tributario*. Madrid: Editorial de derecho financiero, 1980.

VIDA, Maria Angeles Martín. *Evolución histórica del principio de igualdad y paradojas de la exclusión*. Granada: Universidad de Granada, 2004.

VILLAREAL, Alberto Muñoz. Principios rectores de los tributos medioambientales. In *Tributación ambiental y haciendas locales*. Navarra: Aranzadi-Civitas, 2013.

YARZA, Fernando Simón. *Medio ambiente y derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2012.

Artigo recebido em: 19/02/2017.

Artigo aceito em: 01/08/2017.

Como citar este artigo (ABNT):

SANTOS FILHO, Itamar da Silva; FERREIRA, Paulo Rangel Araújo. Principios fundamentales de la tributación ambiental. *Veredas do Direito*, Belo Horizonte, v. 14, n. 29, p. 125-151, mai./ago. 2017. Disponível em: <<http://www.domhelder.edu.br/revista/index.php/veredas/article/view/1011>>. Acesso em: dia mês. ano.