

“Y es que, cuando la norma tributaria persigue fines de naturaleza distinta a la meramente recaudatoria (extrafiscalidad), hay un gran riesgo de producir una lesión al principio de capacidad contributiva”

Los fines extrafiscales de los tributos

Jorge Bravo Cucci*

236

1. BREVES REFLEXIONES SOBRE LA POTESTAD TRIBUTARIA

Puede afirmarse que la potestad tributaria o, si se quiere, la *competencia legislativa* en materia tributaria, es la aptitud de la cual son dotadas las entidades estatales, la cual las habilita a expedir normas jurídicas con relación a lo que hemos denominado el fenómeno tributario; con el objeto de que las mismas se inserten en el ordenamiento jurídico, siendo tal competencia una consecuencia lógica de la soberanía del Estado.

Es necesario, por tanto, que se cumplan todas las formalidades legales para la formación de esas normas jurídicas, dándose observancia al conjunto de actos que caracterizan al procedimiento legislativo. Dentro de ese esquema, la ley viene a ser el instrumento o vehículo que introduce los preceptos jurídicos al ordenamiento jurídico; los que, al ser insertados en el mismo, crean derechos y deberes.

Entre las facultades otorgadas al legislador por el constituyente está la de dictar normas jurídicas que disciplinen la materia tributaria a través de leyes; según lo dispone en artículo 74° de la Constitución Política del Perú, recogiendo de tal manera el principio de legalidad o reserva de Ley. Esas normas regularán diversas áreas o planos que componen la fenomenología del tributo o, si se quiere, su proceso formativo; desde la creación de la norma tributaria (plano de la norma tributaria), el fenómeno jurídico de la incidencia y la subsunción (plano de la incidencia), hasta las diversas vicisitudes de los derechos subjetivos del sujeto activo y de los deberes del sujeto pasivo de la relación jurídica (plano de los efectos de la incidencia).

Resulta importante mencionar –y reconocer– que la competencia legislativa no debe confundirse con la capacidad tributaria activa, pues ésta viene a ser la capacidad dada al sujeto que actúa en el “polo positivo” de la relación jurídica y que detenta el derecho de exigir el pago del tributo en calidad de acreedor tributario. Es evidente que la competencia legislativa tributaria ocurrirá en un momento anterior al de la capacidad tributaria activa.

En la generalidad de los casos ocurrirá que el Estado puede acumular las funciones de sujeto impositor del tributo (competencia legislativa) y de sujeto creador del tributo (capacidad activa). Eso se da por el hecho de que el Estado, valiéndose de su competencia legislativa, puede instituir el tributo y posteriormente, en la relación obligacional, aparecer como acreedor del tributo.

No obstante ello, por excepción, el Estado puede delegar a otra persona la facultad de exigir la prestación tributaria; con lo cual, es de advertirse que la *capacidad activa tributaria* es transferible. Empero, lo mismo no acontece con la

* Abogado. Profesor de Derecho Tributario de la Maestría de Tributación y Política Fiscal de la Universidad de Lima.

competencia legislativa, puesto que solamente el Estado puede instituir el tributo. Si este no hace uso de la capacidad legislativa, en principio no podrá transferirla a otros, en virtud del principio de la indelegabilidad de la potestad tributaria; recogido en nuestro sistema positivo, salvo algunas excepciones prescritas normativamente. Cumplidas las formalidades necesarias dentro del proceso legislativo, y superadas las dificultades de su curso normativo, las leyes ingresan en el ordenamiento jurídico positivo disciplinando las nuevas situaciones tributarias. De tal forma, puede afirmarse que fue ejercida la competencia legislativa.

2. LA NORMA TRIBUTARIA

Al igual que en el caso del tributo, la norma tributaria es un concepto fundamental para el Derecho Tributario. Sin perjuicio de ser una de las instituciones más importantes sobre la que se soporta el ordenamiento jurídico, debemos denunciar que en nuestro país no ha merecido por parte de los operadores de la Ciencia del Derecho Tributario la debida atención como objeto de estudio.

Las normas tributarias son en estricto normas jurídicas y, en función a ello, desde la perspectiva de la teoría pura del derecho de Kelsen, son juicios hipotéticos condicionales, en virtud de los cuales se enlaza determinada consecuencia a la realización condicional de un evento.

En nuestro medio, no es otra la lección de Rubio Correa¹, cuando expresa que una norma jurídica es un mandato bajo el cual, a cierto supuesto debe seguir lógico - jurídicamente una consecuencia; estando tal mandato respaldado por la fuerza del Estado para el caso de su eventual incumplimiento, la cual califica acertadamente como una proposición implicativa.

Se trata de normas que regulan comportamientos. Siempre, en el plano jurídico, somos enfáticos en señalar que no es posible identificar a la norma jurídica con la Ley o con los dispositivos con rango de Ley, en tanto la Ley es uno de los vehículos (o fuentes) a través del cual se insertan las normas en el sistema jurídico. Tal advertencia es necesaria, ya que no es poco frecuente encontrar en obras jurídicas importantes en la materia, ya sean nacionales o extranjeras, la peligrosa identificación de ambas².

Para Paulo de Barros Carvalho, cuyos actuales estudios se encuentran fuertemente impregnados por la semiótica y la relación entre el Derecho y el lenguaje, la norma jurídica es la significación que obtenemos de la lectura de los textos del derecho positivo. Afirma dicho profesor que se trata de algo que se produce en nuestra mente como

resultado de la percepción del mundo exterior captado por nuestros sentidos. Vale decir, la norma jurídica vendría a ser el juicio que la lectura del texto produce en nuestra mente³.

Las palabras que el legislador consigna en el soporte legislativo, tal como dice el mencionado autor, son apenas estímulos que desencadenan en nosotros producciones de sentido. En tal orden de ideas, el acto de interpretar incumbe al intérprete que, recibiendo el estímulo sensorial de las palabras contenidas en la ley, construye el sentido del mensaje legislado⁴.

Sobre el particular, creemos que la importancia de tal aseveración debe ser comprendida considerando que el derecho es un objeto cultural que se expresa a través del lenguaje y que las normas jurídicas que lo componen no pueden ser interpretadas arbitraria e individualmente, prescindiendo de cánones interpretativos socialmente aceptados y de los horizontes de nuestra cultura⁵.

En una perspectiva lógico - lingüística, puede afirmarse que la norma tributaria es una estructura lógica compuesta por *enunciados prescriptivos*, de composición dual (norma primaria y norma secundaria); en cuyo caso, la consecuencia normativa se encuentra modalizada por un operador deóntico valorativo del tipo *obligatorio*⁶.

Cabe precisar que los enunciados son conjuntos de palabras lógicamente estructuradas. Un enunciado es prescriptivo cuando a través del mismo se busca que un sujeto se comporte de cierta manera y, a diferencia de los enunciados descriptivos, que tienen como propósito describir hechos y fenómenos que pueden ser calificados como verdaderos o falsos, de los enunciados prescriptivos se puede predicar que son válidos o inválidos, justos o injustos, eficaces o ineficaces. Los operadores modales deónticos (deber ser) son, en términos de Kelsen, funciones normativas que prescriben obligatoriedad, prohibición o permisión.

En ese sentido, puede concluirse que cuando hablamos de norma tributaria, nos estamos refiriendo a aquella *norma general y abstracta* que prevé que ante la ocurrencia de determinado hecho en el mundo fenoménico; se producirá, como consecuencia jurídica, la instauración de una relación jurídico - tributaria, en mérito de la cual un sujeto pasivo se encontrará obligado a pagar determinada suma de dinero, previéndose también en la norma la reacción estatal ante el incumplimiento.⁷

Por su parte, la *norma individual y concreta* será aquella que es introducida por el acto de determinación tributario y es expedida, según sea el caso, por el órgano ad-

1 RUBIO CORREA, Marcial. *El Sistema Jurídico: Introducción al Derecho*. Fondo Editorial PUC. 1985, p. 77.

2 VALDÉS COSTA, Ramón. *Curso de Derecho Tributario*. Depalma, Temis, Marcial Pons. 1996, pp. 221-250. IGLÉSIAS FERRER, César. *Derecho Tributario: Dogmática General de la Tributación*. Gaceta Jurídica. 2000, pp.192-223.

3 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. Saraiva. 1999, p. 8.

4 CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. Saraiva, 1999, pp. 16-17.

5 CARVALHO, Paulo de Barros. Op. Cit, p. 129.

6 A diferencia de las proposiciones descriptivas típicas del lenguaje científico, y susceptibles de verdad o falsedad, las proposiciones prescriptivas son susceptibles de validez o invalidez.

7 BOBBIO, Norberto. *Teoría General del Derecho*, pp. 130-133.

ministrador del tributo (acto de determinación de oficio) o por el propio sujeto pasivo de la obligación tributaria (acto de determinación de parte o autodeterminación).

Sintéticamente, utilizando un lenguaje formalizado⁸ y meramente para efectos didácticos, se suele representar a la norma tributaria como sigue:

Norma primaria	Norma Secundaria
(p → q)	(-q → s)

Donde:

p = Hipótesis de incidencia tributaria
 q = Consecuencia normativa (Sp ∧ Sa)
 -q = Previsión de incumplimiento de la consecuencia
 s = Previsión de ejecución coactiva
 → = Relación de implicación

En este contexto, la **norma primaria** es una norma de derecho material en la cual se prevé que ante la ocurrencia de un hecho determinado, devendrá como consecuencia, una relación jurídica entre dos sujetos (relación diádica); en mérito de la cual, el sujeto pasivo se encontrará obligado a pagar una suma de dinero al sujeto activo.

238

Por su parte, la **norma secundaria**, contiene un presupuesto que prevé que ante el incumplimiento de la consecuencia de la norma primaria; vale decir, ante la falta de pago por parte del sujeto pasivo, se desencadenará una reacción institucionalizada por parte del Estado, que implicará la cobranza coactiva del monto no pagado.

La norma secundaria, que cumple la función de norma sancionatoria, es de naturaleza procesal (o formal en su sentido de adjetiva); respecto de la cual, la relación jurídica que se desencadena por parte del Estado involucra en rigor a tres sujetos: el acreedor tributario, el deudor tributario y un ente Estatal legislativamente dispuesto para la ejecución coactiva (relación triádica). El elemento coactivo de la norma tributaria y de las normas jurídicas en general, se encuentra ubicado en la norma secundaria o norma sancionatoria. Aquí, el término sanción se utiliza como coacción; la cual se materializará y, por tanto, se hará efectiva, cuando en el plano fáctico ocurra el incumplimiento de la obligación tributaria.

Sin embargo, dicho esquema, simplificado en extremo, no responde ciertas interrogantes, algunas de las cuales a continuación formulamos: ¿Dónde se ubicarían los intereses moratorios que se generan por el pago extemporáneo? ¿Las infracciones tributarias integran la norma

secundaria? ¿Los deberes formales son parte de la norma tributaria?

El tema es abordado magistralmente y en un notable nivel científico por el Profesor Paulo de Barros Carvalho¹⁰, quien al respecto señala que:

“Como el criterio fundamental de la distinción entre normas primarias y secundarias reposa en la circunstancia que estas últimas expresan en el consecuente una relación de cuño jurisdiccional, en que el Estado comparece como juez para obtener, coactivamente, la prestación no satisfecha. Se desprende el corolario de que las relaciones que no revistan esa forma estarán contenidas en normas primarias (o endonormas en el léxico de COSSIO). Es el caso de las llamadas «sanciones administrativas», concebidas para reforzar la eficacia de los deberes jurídicos previstos en otras normas primarias, estableciendo multas y otras penalidades. Pueden tener, como de hecho muchas tienen, finalidad punitiva, agravando el valor cobrado a título de tributo. No obstante, esa condición por sí sola no es suficiente para otorgarles el carácter de norma sancionatoria en sentido estricto; vale decir, norma jurídica secundaria (perinorma, según COSSIO); exactamente por faltarles la presencia de la actividad jurisdiccional en la exigencia coactiva de la prestación, trazo decisivo en su identificación normativa. Las sanciones administrativas, como las sanciones contractuales, por ejemplo, son normas primarias que se yuxtaponen a otras normas primarias; entrelazadas, lógica y semánticamente, a específicas normas secundarias; si bien el legislador, en beneficio de la Economía del discurso jurídico-positivo, integre los valores cobrados en cada una de las unidades normativas, estipulando una única prestación a ser exigida coactivamente por el ejercicio de la función jurisdiccional del Estado.

El vocablo “sanción” aparece aquí en su acepción estricta, lo que equivale a decir, “norma jurídica en que el Estado-juez interviene como sujeto pasivo de la relación deontológica, siendo sujeto activo la persona que postula la aplicación coactiva de la prestación incumplida. Sin embargo, existe otra proporción significativa ligada a esa, que es la de “sanción” como sentencia condenatoria, al término del proceso judicial y directora del procedimiento coactivo propiamente dicho. En su sentido amplio, “la sanción” viene a ser utilizada como una resolución desfavorable que se asocia al incumplimiento del deber jurídicamente establecido. Y, otras proporciones de sentido existen en el campo de irradiación significativa de ese vocablo, como la experiencia jurídica ampliamente

8 Por formalización entendemos al proceso de reducción del lenguaje a formas lógicas. Al respecto Lourival VILANOVA advierte que “En rigor, la abstracción lógica es una formalización, y un encontrarse con la forma lógica.” Agrega posteriormente que “Las formas lógicas, pues, están encubiertas por las variedades de lenguajes (...) por eso no cabe hablar de lógica inglesa, lógica alemana, pues cualquiera que sea el idioma, uno es solamente el lenguaje posible de formular para el lenguaje de la lógica.” *As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*. Max Limonad. 1997, pp. 48-55.

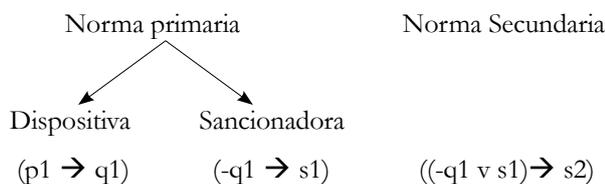
9 Operador deóntico del tipo obligatorio. “Es obligatorio que Sp pague a Sa “x” suma de dinero”.

10 CARVALHO, Paulo de Barros. Op. Cit, pp. 37-38.

utiliza. Es el discurso de la Ciencia del Derecho siempre envuelto con dificultades de orden semántico.”

El tema tampoco pasó inadvertido para Lourival Vilanova¹¹, quien enfatiza que la sanción puede estar presente en la propia estructura de una norma primaria. Comenta precisamente el caso de los intereses por el incumplimiento de determinada obligación de derecho privado pactados en cláusulas contractuales, y que, en su opinión, integran la norma primaria pues son pretensiones de derecho material y no procesal.

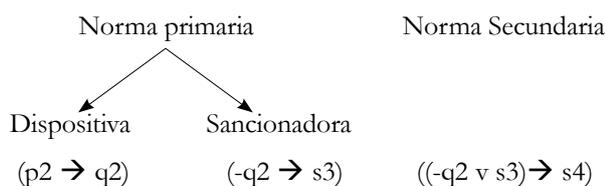
Como se aprecia, la norma primaria es en realidad parte de un arquetipo complejo, que, siguiendo las importantes palabras del Profesor Paulista y las observaciones de Lourival Vilanova, decodificamos que se encuentra compuesto por: a) *la norma primaria dispositiva* y b) *la norma primaria sancionadora*. La estructura en lenguaje formalizado es la siguiente:



Donde:

- p1 = Hipótesis de incidencia tributaria
- q1 = Consecuencia normativa
- q1 = Previsión de incumplimiento de la consecuencia
- s1 = Intereses por mora
- s2 = Previsión de ejecución coactiva
- = Relación de implicación

A su vez, dentro del propio esquema de la norma tributaria en sentido estricto, respecto de los deberes formales se tiene la siguiente estructura normativa:



Donde:

- p2 = Hipótesis de incidencia de los deberes formales
- q2 = Previsión del cumplimiento del deber formal
- q2 = Previsión de incumplimiento del deber formal
- s3 = Previsión de sanción e intereses por mora
- s4 = Previsión de ejecución coactiva
- = Relación de implicación

Importa señalar que, a diferencia de la norma primaria dispositiva, que dispone la incidencia tributaria y que in-

volucra un contenido patrimonial, la norma primaria dispositiva de los deberes formales carece de tal contenido patrimonial.

3. LOS FINES EXTRAFISCALES DEL TRIBUTO

3.1. Aspectos generales

En la actualidad es unánime en la doctrina el reconocimiento de que los tributos y el sistema tributario en su conjunto pueden cumplir fines extrafiscales. Entiéndase por fines extrafiscales aquellos que son distintos a la recaudación de dinero por parte del Estado por el cumplimiento de sus fines.

La concepción actual de la actividad financiera descarta que su cometido sea exclusivamente instrumental. La actividad financiera con finalidad extrafiscal procura atender el interés público en forma directa. Para ello utiliza la actividad financiera gubernamental cumpliendo distintas actuaciones y tomando intervención en diferentes acciones desarrolladas por la comunidad¹².

El propio Tribunal Constitucional del Perú, en la sentencia recaída en el expediente N° 06089-2006-PA/TC, ha señalado que:

De ello puede afirmarse que siendo la función principal del tributo la recaudadora –entendida no como fin en sí mismo sino antes bien como medio para financiar necesidades sociales– pueda admitirse que en circunstancias excepcionales y justificadas para el logro de otras finalidades constitucionales, esta figura sea utilizada con un fin extrafiscal o ajeno a la mera recaudación, cuestión que, indiscutiblemente, no debe ser óbice para quedar exenta de la observancia de los principios constitucionales que rigen la potestad tributaria.

En el ámbito del derecho comparado, la jurisprudencia del Tribunal Constitucional de España se ha pronunciado también sobre el tema, señalando en la sentencia 37/1987, lo siguiente:

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. Por otra parte, dicha función está expresamente enunciada en el artículo 4 de la vigente Ley General Tributaria, según el cual los tributos, además de ser medios

11 VILANOVA, Lourival. Op. Cit, p. 126.

12 VILLEGAS, Héctor B. *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario. 9na. Edición.* Buenos Aires: Astrea. 2005, p. 15.

para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumentos de política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional.

El ejemplo, quizás más notable, de un tributo con fines extrafiscales en el ordenamiento jurídico del Perú sea el Impuesto Selectivo al Consumo; el cual, se encuentra estructurado como un impuesto monofásico producto final, con tasas diferenciales y aplicables a determinadas operaciones que implican transferencias de bienes sustruados (no esenciales) tales como alcohol, tabaco y combustibles, así como en los juegos de azar y apuestas. Tal impuesto incrementa el precio de estos bienes y genera un efecto regresivo, desincentivando su consumo.

Sin embargo, existen problemas cuando se intenta delimitar de forma objetiva hasta dónde pueden llegar los fines extrafiscales de los tributos. Es decir, el reconocer que los tributos puedan cumplir fines extrafiscales no es igual a aceptar que se pueda configurar un tributo que únicamente cumpla una finalidad extrafiscal, y cuyo hecho gravado no manifiesta ningún signo de capacidad contributiva o no respete otros principios constitucionales tributarios.

En principio, debemos comenzar señalando que la imposición de un tributo supone una injerencia legítima en el derecho de propiedad de los ciudadanos; tal legitimidad deriva de la función constitucional que cumplen los tributos, la cual radica, por un lado, en permitir al Estado financiar el gasto público dirigido a cumplir con los servicios básicos que la sociedad requiere y, de otro, en la realización de valores constitucionales¹³.

El tributo se funda en la capacidad contributiva, la cual no es otra cosa que una apreciación político-social de la riqueza del contribuyente. Para efectuar esa apreciación, el legislador tiene en cuenta la forma en que esa riqueza se exterioriza y, por ello, la interpretación de las leyes tributarias forzosamente debe tener en cuenta esos elementos demostrativos de mayor o menor riqueza, que son económicos¹⁴.

En tal sentido, la capacidad contributiva se constituye como un elemento de vital importancia en la configuración de todo tributo. No obstante, se debe admitir que el análisis de dicha capacidad puede realizarse con ciertos matices dependiendo de la especie de tributo del cual se trate. En el caso de los impuestos, se afirma que la capacidad contributiva es un criterio fundante, mientras que

en el caso de las tasas y contribuciones, en su condición de tributos vinculados a una actividad estatal, la cuantía del tributo estará predominantemente determinada en función del costo de dicha actividad, siendo la capacidad contributiva un criterio graduante y adquiriendo mayor relevancia los principios de cobertura o equivalencia¹⁵.

De esta forma, es indudable que, sea cual sea la especie de tributo a la cual se haga referencia, la hipótesis de incidencia de la norma tributaria debe prever necesariamente un hecho que sea revelador de capacidad contributiva, no siendo posible que, en base a la invocación del cumplimiento de una finalidad distinta a la recaudatoria, se cree un tributo que incumpla con esta condición.

Y es que cuando la norma tributaria persigue fines de naturaleza distinta a la meramente recaudatoria (extrafiscalidad) hay un gran riesgo de producir una lesión al principio de capacidad contributiva, pues se gravan o se dejan gravar hechos que no la representan. En tales casos, el razonamiento del legislador debe estar orientado a considerar si la medida es idónea, necesaria, y, por último, si el daño al principio de capacidad contributiva es proporcional a los fines buscados¹⁶.

En el sentido de lo expuesto, PEREZ ROYO señala que la institución del tributo es inseparable de la finalidad contributiva. Los tributos existen porque hay gastos públicos, necesidades colectivas que es necesario financiar y que, en un Estado moderno, deben ser cubiertas precisamente mediante prestaciones coactivas o tributos. Pueden existir tributos que obedezcan a finalidades extrafiscales o no estrictamente contributivas, pero, lo decisivo es que el tributo, en cuanto institución; es decir, en su régimen jurídico, tiene como razón de ser el carecer contributivo¹⁷.

El concepto de sistema tributario implica cierta coordinación de los diferentes impuestos entre sí con el sistema económico dominante y con los fines fiscales y extrafiscales de la imposición¹⁸.

3.2. Tributos medioambientales

3.2.1. Fundamentos generales

En tiempos como los nuestros, la relación entre tributos y medio ambiente no se avizora como un tópico exótico. Por el contrario, la idea de instituir impuestos y tasas ambientales con la finalidad de disuadir y orientar las conductas de aquellos que consumen productos conta-

13 LANDA ARROYO, César. *Los Principios Tributarios en la Constitución de 1993: Una Perspectiva Constitucional*. En: Jurisprudencia y Doctrina Constitucional en materia Tributaria, p. 253.
 14 VILLEGAS, Héctor. *Op. Cit.*, p. 407.
 15 Respecto al *principio de cobertura* y el *principio de equivalencia* en las tasas, el Tribunal Constitucional ha señalado en la sentencia recaída en el expediente N° 0041-2004-AI/TC que: "El primero se refiere al límite cuantitativo del costo global del servicio para su distribución, mientras que el segundo, al coste individualizado real o potencial de cada servicio, de modo que no podrán exigirse tasas por servicios que no sean susceptibles de ser individualizados y que no procuren algún beneficio a las personas llamadas a su pago."
 16 Cfr. GARCÍA BUENO, Marco César. *El principio de capacidad contributiva*. En: Derecho Tributario. Lima: Grijley. 2008, p. 57.
 17 PEREZ ROYO, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario: Parte General*. Décimo Séptima Edición. Navarra: Editorial Aranzadi. 2007, p. 32.
 18 FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial Sistema Tributario: Los Tributos en Particular*. 17ava. Edición. Madrid: Marcial Pons. 2001, p. 14.

minantes es una preocupación actual de los países industrializados y ello decanta en un creciente interés por parte de los especialistas en la materia¹⁹.

Sostiene Fernando Serrano Antón²⁰ que los tributos ecológicos son probablemente el medio más apropiado para la implantación del principio “quien contamina paga” (principio contaminador-pagador), ya que incorporan el coste ecológico en el precio de un bien o de un servicio, orientan dichos tributos a los consumidores y productores hacia un comportamiento ecológicamente más acertado o eco-eficiente. Es decir, que se pague más por las cosas que son ambientalmente dañinas y menos por las ecológicamente beneficiosas.

Precisamente, en el caso de la Unión Europea, se viene discutiendo seriamente la posibilidad de aplicar un Impuesto Comunitario sobre Productos Energéticos. Como lo indica Fernando Serrano Antón, se trata de un impuesto indirecto de carácter incentivador que pretende disuadir del deterioro ambiental que gravaría la manifestación de riqueza traducida en el consumo y repercutiría en el adquirente de los productos gravados²¹.

Es importante notar que una tendencia doctrinal parte por hacer una diferencia entre tributos financieros y tributos no financieros. Respecto de estos últimos, se señala que no se utilizan como fuente de financiación sino como un instrumento de intervención estatal orientado a objetivos extrafiscales distintos a los recaudatorios. Dentro de estos se suele ubicar a los tributos ecológicos²².

Si bien encontramos razonable tal clasificación desde la perspectiva financiera, consideramos que ello no sería fundamento suficiente para considerar que para la creación de un tributo ecológico se podrá prescindir de los principios jurídicos tributarios y, particularmente, del principio de capacidad contributiva; sin perjuicio de tener en cuenta que el grado de contaminación puede encontrarse tipificado en el ordenamiento jurídico como un delito ecológico, siendo imposible someterlo a tributación. Calvo Ortega no ve inconveniente en considerar que un tributo pueda tener una finalidad no fiscal, expresando que el problema estrictamente intratributario sería el de la constitucionalidad de la doble imposición que

eventualmente pudiera producirse entre el tributo con finalidad fiscal y el tributo con finalidad extrafiscal que sobre una misma circunstancia se precipitarían²³. Perfecto Yebra, por su parte, alerta justificadamente del peligro de introducir tributos con fines extrafiscales sin coordinar adecuadamente su implementación con las demás instituciones tributarias ni respetar los principios de legalidad y justicia fiscal²⁴.

3.1.2. Los eco-impuestos

Los eco-impuestos son tributos no vinculados (impuestos) en mérito de los cuales se pretende disuadir a los ciudadanos y empresas del deterioro del medio ambiente, marca indeleble que evidencia una finalidad extrafiscal. No obstante su naturaleza extrafiscal; en nuestra opinión, es un tributo que debe gravar una manifestación de riqueza traducida en consumos específicos de determinadas sustancias contaminantes y, por ello, en tales casos, es pertinente el empleo de mecanismos de imposición indirecta.

Los eco-impuestos pueden ser: **a)** impuestos incentivo o **b)** impuestos con finalidad recaudatoria. Los primeros son creados con una finalidad principal que es orientar el comportamiento de los productores o consumidores, mientras que los segundos se establecen con un fin primordialmente recaudador.

3.2.3. Las eco-tasas y las eco-contribuciones

También denominadas como tasas medioambientales, las eco-tasas son tributos vinculados cuyo propósito consiste en cubrir los costos generados por el uso de servicios medioambientales y proyectos ecológicos (tratamiento de aguas contaminadas, recojo y procesamiento de residuos, mitigación de ruidos y emanaciones). Como es evidente, al estar frente a una tasa, dentro de la estructura del aspecto material de la hipótesis de incidencia de una eco-tasa, tiene que evidenciarse un servicio individualizado en el contribuyente. Si tal servicio no fuera individualizado, sino que beneficia indirectamente a una generalidad de sujetos, estaremos en rigor frente a una eco-contribución.

19 BORRERO MORO, Cristóbal. *La tributación ambiental en España*. Tecnos, 1999. Bokobo Moiche, Susana. *Gravámenes e incentivos fiscales ambientales*. Civitas, 2000. Cellerino, R. *Oltre la tassazione ambientale*. Bologna, 1993. ROSEMBUJ, Tullio. *Los tributos y la protección del medio ambiente*. Marcial Pons, 1995.

20 Cfr. SERRANO ANTÓN, Fernando. *La protección fiscal del medio ambiente en la Unión Europea El Impuesto Comunitario sobre productos energéticos*. En: Cuadernos Tributarios IFA (Grupo Peruano) N° 23, p. 11.

21 Cfr. SERRANO ANTÓN, Fernando. Op. Cit., p. 28.

22 Cfr. BOKOBO MOICHE, Susana. Op. Cit., pp. 74-76.

23 Cfr. CALVO ORTEGA, Rafael. Op. Cit., p. 182.

24 Cfr. YEBRA MARTUL-ORTEGA, Perfecto. *Los fines extrafiscales del Impuesto*. EN: Tratado de Derecho Tributario. AAVV, p. 385.