

La extrafiscalidad en Colombia y protección medioambiental

César Sánchez Muñoz

A. Introducción

Los tributos en principio se conciben como instrumentos para financiar el gasto público de la administración, sin embargo, las exacciones tienen en su seno afectaciones económicas a los individuos, pues pueden influir en el comportamiento de los contribuyentes, lo cual nos ubica en el campo de la extrafiscalidad.

Dicha forma de emplear el sistema impositivo serviría para por ejemplo la protección del medio ambiente, esto es, establecer gravámenes a ciertas conductas que pueden ser nocivas para el entorno y que el legislador considera deben modificarse, de tal manera que, por un lado, se obtienen ingresos, y por el otro, se incentiva el cambio de conductas, lo que nos lleva al llamado doble dividendo.

En este contexto, el presente escrito analiza los llamados tributos de ordenación en el sistema jurídico colombiano a propósito de la protección medioambiental y cómo su uso genera tensiones de rango constitucional entre los principios de libertad económica, capacidad económica e igualdad. Concomitantemente se analiza la extrafiscalidad en Colombia (B.). Posteriormente, se estudian los principios constitucionales y la extrafiscalidad ambiental (C.), para finalmente desarrollar un acápite de conclusiones (D.).

B. La extrafiscalidad en Colombia

El ordenamiento jurídico colombiano no cuenta con una disposición expresa relativa a la extrafiscalidad, sin embargo, a través de la interpretación sistemática del texto constitucional y gracias a los aportes de la jurisprudencia, así como de la doctrina especializada, se le puede caracterizar en concordancia con los distintos propósitos y objetivos de carácter social y político definidos en la Constitución Política¹.

¹ *Falcón y Tella*, Las medidas tributarias medioambientales y la jurisprudencia constitucional, en [coord.] *Estévez Pardo*, Derecho del Medio Ambiente y Administración Local, 2004, pp. 213-227.

Entonces, para determinar su contenido jurídico, se debe partir en primera instancia de la premisa que el tributo es un instrumento que emplea el Estado para satisfacer las necesidades de los asociados² en el marco de los mandatos constitucionales de los regímenes democráticos modernos.

En España, por ejemplo, el tribunal constitucional³ consideró que la extrafiscalidad se puede extraer de las normas de rango constitucional que desarrollan las políticas sociales y económicas del Estado, lo cual concluye después del análisis de una regulación sobre la expropiación forzosa en Andalucía.

En el caso colombiano, partimos de la idea que el Estado tiene como función primordial lograr, por lo menos, la satisfacción de las necesidades básicas de los asociados y garantizar el cumplimiento de sus derechos, y por el otro, que todos cumplan con sus deberes y obligaciones, Art. 2 Superior:

Son fines esenciales del Estado: servir a la comunidad, promover la prosperidad general y garantizar la efectividad de los principios, derechos y deberes consagrados en la Constitución; facilitar la participación de todos en las decisiones que los afectan y en la vida económica, política, administrativa y cultural de la Nación; defender la independencia nacional, mantener la integridad territorial y asegurar la convivencia pacífica y la vigencia de un orden justo.

Las autoridades de la República están instituidas para proteger a todas las personas residentes en Colombia, en su vida, honra, bienes, creencias, y demás derechos y libertades, y para asegurar el cumplimiento de los deberes sociales del Estado y de los particulares.

Esta disposición de rango constitucional sirve como eje argumentativo para entender porqué el legislador desarrolla distintos instrumentos jurídicos que tendrían como justificante el garantizar el bienestar de la sociedad. Así, es entendible que las exacciones no solo sirvan para financiar el gasto que conlleva la consecución de una gama de escenarios que se plantean en la disposición en comento, sino para también modificar conductas que coadyuven a dicho objetivo.

La doctrina colombiana⁴ considera que el Art. 334 superior enmarca la posibilidad de los fines extrafiscales de los tributos en el ámbito jurídico nacional al referirse al análisis de los ingresos públicos.

² Calle, Política económica: objetivos e instrumentos, Presupuesto y gasto público, núm. 3, 1979, p. 58.

³ Tribunal Constitucional, sentencia núm. 37 de 1987.

⁴ Muñoz, Los ingresos de la hacienda pública, 2010, pp. 307-353.

Artículo 334. La dirección general de la economía estará a cargo del Estado. Este intervendrá, por mandato de la ley, en la explotación de los recursos naturales, en el uso del suelo, en la producción, distribución, utilización y consumo de los bienes, y en los servicios públicos y privados, para racionalizar la economía con el fin de conseguir en el plano nacional y territorial, en un marco de sostenibilidad fiscal, el mejoramiento de la calidad de vida de los habitantes, la distribución equitativa de las oportunidades y los beneficios del desarrollo y **la preservación de un ambiente sano**. Dicho marco de sostenibilidad fiscal deberá fungir como instrumento para alcanzar de manera progresiva los objetivos del Estado Social de Derecho. En cualquier caso, el gasto público social será prioritario. (Negrilla fuera de texto).

Así, se observa que efectivamente esta disposición sirve como sustrato argumentativo para la configuración de un gravamen de ordenación, amén de que otorga prevalencia a destinar recursos para el gasto social, dentro del cual se incluye la protección del ecosistema.

Incluso, la disposición en comento puede ser la piedra angular para la concreción de las exacciones con contenido medio ambiental en concordancia con el Art. 2 de los fines del Estado, en la medida que se busca garantizar los derechos de los asociados, lo cual, está en relación con la tarea de la organización político-administrativa de “preservar un ambiente sano” y con las disposiciones que establecen el derecho a la vida y el ámbito de competencia estatal de impulsar el desarrollo sostenible (Art. 80 CN).

Estas disposiciones se entrelazan con las competencias del legislador en el ámbito impositivo, lo cual nos lleva a las disposiciones constitucionales sobre la materia, esto es, el artículo 150, numeral 12, y 21, en concordancia con el 154 y 338 *ibídem*, que tienen dos ámbitos: la posibilidad de establecer gravámenes u otorgar beneficios. En ambos casos, según la Corte Constitucional el Congreso determina y define los sujetos pasivos de los mismos bajo el amparo “de las amplias facultades otorgadas al legislador y no se requiere una justificación especial para el ejercicio de la facultad impositiva, sino tan sólo la existencia de una justificación aceptable desde el punto de vista constitucional”⁵. El siguiente cuadro presenta las normas de rango constitucional que se relacionan con la materia en comento:

⁵ Corte Constitucional, sentencia C-717 de 2003.

	ARTÍCULO	NORMA
1	Preámbulo	Protección de la vida
2	Art. 1	Interés general
3	Art. 2, inc. I.	Garantizar los derechos
4	Art. 8	Proteger la naturaleza
5	Art. 49, inc. I a V.	Salud; saneamiento ambiental
6	Art. 58, inc. I a III	Función ecológica de la propiedad
7	Art. 63	Bienes de uso público.
8	Art. 65	Protección a los alimentos
9	Art. 78	Regular bienes que atenten contra la salud
10	Art. 80	Responsabilidad del Estado de proteger el medio ambiente
11	Art. 150, Nro. 12	Potestad Tributaria
12	Art. 150, Nro. 21	Extrafiscalidad
13	Art. 287 Nro. 1 a 4	Potestad tributaria territorial
14	Art. 289	Protección medio ambiental
15	Art. 294	Imponer gravámenes incluso para protección medio ambiental en relación con el 317 CN.
16	Art. 300, Nro. 2, 4	Extrafiscalidad
17	Art. 313	Extrafiscalidad
18	Art. 317	Recursos para la protección medioambiental.
19	Art. 333	Intervención en la libertad económica para garantizar el interés social del cual forma parte la protección medioambiental

Fuente: Elaboración propia. Obtenido de la Constitución Política de Colombia.

Estas disposiciones se refieren a los derechos que el Estado debe proteger y garantizar, de tal manera que sería adecuado emplear el sistema impositivo para el fin propuesto, como por ejemplo otorgar beneficios tributarios⁶, los cuales deben tener una justificación clara.

Entonces, encontramos dos formas de usar las exacciones con fines de ordenación. La primera será a través de beneficios en los tributos financieros, como por ejemplo en renta al considerar que un ingreso no está gravado, lo cual se vincula con el gasto fiscal o tax expenditure. Al final dar exenciones que “son instrumentos a través de los cuales el legislador determina el alcance y contenido del tributo, ya sea por razones de política fiscal o extrafiscal, teniendo en cuenta cualidades especiales del sujeto gravado o determinadas actividades económicas que se busca fomentar”⁷.

La segunda forma se relaciona con gravar ciertos comportamientos que se quieren modificar, a través de la imposición, como las tasas de vertimientos que tendrían como elemento esencial atacar el problema de las descargas a los ríos.

I. Beneficios tributarios (gasto fiscal)

A partir de la estructuración de los elementos de la obligación tributaria (hecho generador) se otorgan tratos favorables a ciertos actores para mejorar su situación o para que modifiquen sus comportamientos. La jurisprudencia constitucional en primera instancia hace referencia al sujeto pasivo del tributo, para luego establecer los beneficios que se pueden dar en materia impositiva. Así la Corte⁸ analiza lo primero en referencia a los tratos preferenciales en materia impositiva dados a ciertos actores de la vida nacional, en la medida que las exenciones tengan iniciativa del ejecutivo.

A él corresponde, entonces, con base en la política tributaria que traza, evaluar la conveniencia y oportunidad de excluir a ciertos tipos de personas, entidades o sectores del pago de impuestos, tasas y contribuciones que consagra, ya sea para estimular o incentivar ciertas actividades o comportamientos, o con el propósito de reconocer situaciones de carácter económico o social que ameriten la exención⁹.

⁶ Corte Constitucional, sentencia C-717 de 2003; sentencia C-544 de 1993; sentencia C-674 de 1999; sentencia C-741 de 1999; sentencia C-776 de 2003.

⁷ Corte Constitucional, sentencia C-804 de 2001.

⁸ Corte Constitucional, sentencia C-989 de 2004.

⁹ Corte Constitucional, sentencia C-183 de 1998.

Esta posición de la Corporación no es aislada¹⁰ y sobre el contenido jurídico de los beneficios tributarios, la Corte¹¹ considera que estos se establecen por medio de figuras como:

TIPOS DE BENEFICIOS TRIBUTARIOS	
	FIGURA
1	Exenciones
2	Deducciones de base
3	Regímenes contributivos sustitutivos
4	Suspensión temporal del recaudo
5	Concesión de incentivos tributarios
6	Devolución de impuestos

Fuente: Elaboración propia a partir de la sentencia C-989 de 2004 de la Corte Constitucional

De todas formas, la Corporación considera que a pesar de que un tributo genere ciertos tratamientos diferenciados o beneficios puntuales, en ocasiones lo que se busca es llegar a concretar principios fundamentales de la imposición como la justicia, de tal manera que a juicio de la Corte “para que una determinada disposición se pueda considerar como un beneficio tributario, debe tener esencialmente el propósito de colocar al sujeto o actividad destinataria de la misma, en una situación preferencial o de privilegio, con fines esencialmente extrafiscales”¹², esto en el marco de una serie límites de acuerdo a los principios constitucionales.

Así por ejemplo la figura de la pérdida fiscal no es un beneficio, es una “aminoración estructural” que busca la equidad en la medida que permite a las personas jurídicas compensar las pérdidas fiscales con los futuros tributos a pagar, bajo el entendido que dicha aminoración forma parte de un conjunto de “maneras o formas de no hacer de un tributo una herramienta de castigo o un elemento de injusticia”¹³.

¹⁰ Corte Constitucional, sentencia C-577 de 2009.

¹¹ Corte Constitucional, sentencia C-540 de 2005.

¹² Corte Constitucional, sentencia C-989 de 2004.

¹³ Corte Constitucional, sentencia C-540 de 2005.

Por otra parte, un caso, esta vez sí, de usar el sistema tributario como instrumento de política pública extrafiscal la encontramos en el IVA, con el cual se buscó la formalización al incentivar que las personas naturales tuvieran una devolución de dos puntos de la exacción, si pagan con medios electrónicos¹⁴ y de paso se atacaba la evasión¹⁵.

Finalmente es importante precisar que los beneficios tributarios, como género, solamente pueden ser otorgados por el Congreso en relación con la reserva de ley, pero la iniciativa corresponde al Ejecutivo. Ya en el contenido, y de acuerdo con nuestro objeto de estudio, es reiterada la posición que una cosa es otorgar tratamientos diferenciados en aras de justicia impositiva y otra, es buscar fines extrafiscales.

II. Imposición de gravámenes

A diferencia de las leyes que otorgan beneficios, que cuentan con una cláusula de competencia que establece que Gobierno tiene la iniciativa legal (Art. 154 CN), en el ámbito de la imposición tanto el Ejecutivo como el Legislativo, tienen la posibilidad de proponer gravámenes financieros o de ordenación, lo cual implica una suerte de corresponsabilidad entre las ramas del poder público para lograr los fines del Estado por medio del sistema tributario.

Un ejemplo de un tributo extrafiscal lo encontramos en el impuesto sobre la renta, específicamente en el aspecto cuantitativo, cuando se restringe la posibilidad de tomar ciertos costos en la depuración, lo cual a juicio de la Corte es acorde con el Art. 334:

tales limitaciones pueden tener también otras finalidades de política económica general, como estimular ciertas actividades o desestimular otras, pues la política tributaria no tiene como única meta financiar los gastos de las autoridades públicas, sino que es también una de las maneras como el Estado interviene en la economía¹⁶.

Así las cosas, encontramos que es dable buscar influir en el comportamiento, esto en el entendido de que el Estado debe garantizar el bienestar general e incluso individual, amén de proteger ciertos derechos como la salud, de ahí que el Congreso apruebe gravámenes o reconfigure los existentes para lograr los fines en cuestión.

¹⁴ Corte Constitucional, sentencia C-989 de 2004.

¹⁵ Corte Constitucional, sentencia C-445 de 1995.

¹⁶ Corte Constitucional, sentencia C-409 de 2006.

Tal vez, el caso más visible se refiere a la imposición sobre el tabaco. Sobre el tema la Corte reconoce que las exacciones son una forma de disminuir el consumo de dicho producto, amén de que hay una obligación estatal en este sentido, producto, incluso, de un tratado internacional.

En los artículos 6 y 7 (sic) el Convenio insta a los Estados a reconocer que las medidas de impuestos y precio son herramientas importantes para reducir el consumo del tabaco. En este sentido, reconociendo la soberanía tributaria de cada Estado, señala que los productos del tabaco deberán ser objetos de políticas especiales. La Corporación considera que tales disposiciones se ajustan a la Carta, toda vez que el instrumento se limita a señalar directrices en materia tributaria, y respeta el derecho soberano de los Estados a decidir y establecer su propia política fiscal, facultad reconocida por el artículo 338 de la Carta Política. Lo mismo puede decirse del reconocimiento que hace el Convenio en relación con la eficacia de las medidas legislativas, ejecutivas y administrativas para prevenir el consumo del tabaco¹⁷.

Y es que el origen de la argumentación del tributo de ordenación del caso en cuestión¹⁸ deviene de los propios debates de la iniciativa.

Así las cosas, como es evidente, el legislador entiende que existe una suerte de análisis económico en la medida que el incremento del precio del bien conlleva menos consumo, de tal forma que se logra modificar conductas y también un ingreso para el fisco, lo cual entendemos como la teoría del doble beneficio.

¹⁷ Corte Constitucional, sentencia C-665 de 2007.

¹⁸ Corte Constitucional, sentencia C-664 de 2009.

Este planteamiento es aceptado por la jurisprudencia constitucional al analizar los tratamientos diferenciados en materia de IVA en las zonas de frontera para ciertos bienes de carácter agrícola e incluso para electrodomésticos¹⁹

los tributos no solamente son instrumentos que permiten obtener los ingresos requeridos para atender los gastos del Estado –función fiscal–, sino que también son herramientas de intervención del Estado en la economía. Uno de los fines extrafiscales de los tributos más importantes es el estímulo de las actividades económicas. Mediante figuras como las exenciones, exclusiones y beneficios tributarios, es posible crear estímulos a ciertas actividades económicas o en determinadas regiones del país²⁰.

Entonces, al final en términos generales la jurisprudencia define los criterios de los tributos de ordenación entre los cuales se destaca la posibilidad de que ciertos principios cedan ante los fines que buscan la imposición extrafiscal, pero sin llegar a escenarios confiscatorios, todo en el marco de fines justificados constitucionalmente de acuerdo con las políticas públicas.

C. Los principios constitucionales y la extrafiscalidad ambiental

Partimos de la premisa que los principios son límites a la actuación del legislador, así como criterio de interpretación para los operadores jurídicos, amén de que pueden tener aplicación directa por parte de los jueces a través de la excepción de inconstitucionalidad. Y es que esta categoría dogmática no sólo contiene valores, sino que además pueden llegar a “establecer especies precisas de comportamientos”²¹, es decir que plantean un deber ser, pero frente a situaciones concretas²², pues de todas formas los valores no son de “eficacia inmediata”²³.

Así las cosas, es dable entender que los valores nos llevan a alcanzar esos fines plausibles del Estado, como la protección medio ambiental y por supuesto la posibilidad de usar distintos instrumentos en el marco de la política pública como la imposición.

¹⁹ Corte Constitucional, sentencia C-912 de 2010.

²⁰ Corte Constitucional, sentencia C-884 de 2010.

²¹ *Avila, Teoría de los principios*, 2011, pp. 25-28.

²² *Zagrebelsky, El derecho dúctil*, 2003, p. 111.

²³ *Lobo, Principios e teoría geral do direito tributário ambiental, Direito tributário ambiental*, 2005, pp. 21-54.

Todos ellos establecen fines a los cuales se quiere llegar. La relación entre dichos fines y los medios adecuados para conseguirlos, depende, por lo general, de una elección política que le corresponde preferencialmente al legislador. No obstante, el carácter programático de los valores constitucionales, su enunciación no debe ser entendida como un agregado simbólico, o como la manifestación de un deseo o de un querer sin incidencia normativa, sino como un conjunto de propósitos a través de los cuales se deben mirar las relaciones entre los gobernantes y los gobernados, para que, dentro de las limitaciones propias de una sociedad en proceso de consolidación, irradian todo el tramado institucional.²⁴

De todas formas, la acción del legislador no puede ser ilimitada, pues bajo el pretexto de la consecución de dichos fines se pueden transgredir derechos de los asociados. Por ello, es necesario tener presente a los principios como garantes y límite a la actuación del Estado, que nuestro caso se refiere a la regulación tributaria en torno a la extrafiscalidad medio ambiental.

En este contexto, encontramos que emplear los tributos como una forma de protección del entorno nos lleva a distintos escenarios de tensiones entre normas de rango constitucional, los cuales corresponde analizar.

En primera instancia encontramos una relación entre la libertad de actuación y la protección del medio ambiente. Así el disfrute o aprovechamiento del entorno lo entendemos como un derecho, pero dicho aprovechamiento no puede ser ilimitado y esto se da en relación con garantizar el acceso al mismo por parte de las generaciones presentes y futuras, y no solo de la humanidad, sino de los seres vivos en general. Entonces, cabe la pregunta: ¿es dable gravar el disfrute y acceso al medio ambiente?

Para responder este cuestionamiento partimos de la inviabilidad de que los Estados impongan gravámenes sobre el ejercicio los derechos de libertad que tienen “una naturaleza polivalente en el ordenamiento jurídico colombiano, pues se trata de manera simultánea de un valor, un principio y, a su vez, muchos de sus ámbitos son reconocidos como derechos fundamentales plasmados en el texto constitucional”.²⁵ Tal como sería el caso del disfrute del medio ambiente, el libre desarrollo de la personalidad, la vida y la seguridad.

Entonces, en principio, habría una imposibilidad de una exacción sobre el acceso al medio ambiente, como es el caso de bienes de uso público como los ríos, que son inalienables, así tengan un contenido económico, y cuyo disfrute en principio no podría estar gravado. No obstante, si hay una concesión ello es posible, así como en las situaciones de una actividad de explotación económica sobre

²⁴ Corte Constitucional, sentencia de Tutela 778 de 1992.

²⁵ Corte Constitucional, sentencia de Tutela 276 de 2016.

estos. Sin embargo, ¿en aras del bienestar general se pueden plantear otras excepciones?, como ¿gravar el acceso o disfrute? La respuesta, sería afirmativa, pero en el marco de un mínimo existencial vinculado al disfrute del ecosistema y a obtener de él ciertos beneficios. Ahora bien, el hecho de que haya un mínimo no significa situaciones desproporcionadas, por ello deben darse regulaciones específicas, amén de que es dable una suerte de “justicia tributaria ambiental” que se relaciona con el hecho de que todos ponen y todos se benefician.

Ahora bien, partimos del escenario de la producción y prestación de servicios. Para realizar estas actividades se necesitan materias primas que mayoritariamente provienen de la explotación de recursos naturales (renovables y no renovables), y esto genera una posible tensión entre el crecimiento económico y la sostenibilidad ambiental. Así, nos encontraríamos en sede de la justicia ambiental, en la medida que la protección del entorno y la sostenibilidad es un asunto de todos²⁶. Sin embargo, a pesar de que existe una corresponsabilidad entre los miembros de la sociedad, es dable entender que todos aportan, pero quienes más afectan el ecosistema y reciben mejores o mayores beneficios deben asumir más costos por sus actuaciones.

En efecto, es plausible que los sujetos que afectan directamente el entorno deben asumir las consecuencias de sus actuaciones. Al final, es evitar, lo que en economía se llama, el free rider (gorrión), que en este caso sería el contaminador que realiza emisiones o descargas nocivas al medio ambiente, de tal manera que es un elemento de justicia básica que pague por sus actividades contaminantes y no traslade el costo a la sociedad.

Pero si por un lado tenemos al contaminador productor, por el otro, está el consumidor pagador. Este se relaciona con el costo que debe asumir quien utilice los recursos naturales para su beneficio. En el caso colombiano el ejemplo más claro es la tasa por uso de agua de la Ley 99 de 1993, en la cual quienes se aprovechan del recurso para sus actividades, es decir como insumo, deben cancelar un monto. De todas formas, no se ahonda en esta figura porque no es objeto de estudio. Sin embargo, si se puede vincular este aspecto con el suscriptor de los servicios de alcantarillado que usa un bien (agua) y lo emplea, para luego desecharla en el drenaje, lo cual conlleva que asuma un costo por sus actuaciones en referencia a la tasa de vertimientos.

²⁶ *Dodson*, Justice and the environmental. Conceptions of environmental sustainability and theories of distributive justice, 1998, pp. 62-87.

Así las cosas, quien realiza la afectación debe internalizar los costos de afectación al ecosistema vía tributación. Entonces, ¿cuál es límite a la imposición? En el caso de los impuestos *prima facie* habría que alinear el tributo con la capacidad económica para determinarlo, pero en el escenario de la tributación ambiental este principio se modula en relación con el contaminador pagador, bajo una justificación de rango constitucional, aunque de todas formas para esta especie tributaria debe existir una capacidad económica real o potencial.

La justicia en el deber de tributar deriva de la demostración de la capacidad contributiva medida en función del hecho que se pretende gravar; la obligación tributaria surge de la existencia de un hecho revelador de capacidad contributiva, cuya realización atribuida al sujeto que la realiza le da nacimiento. Si no existe dicha capacidad o si se atribuye a un sujeto ajeno a esa fuerza económica, la medida será inconstitucional, a menos de que supere un juicio de ponderación de valores constitucionales por obra de un objetivo extrafiscal o de ordenamiento que realice un valor o principio constitucional²⁷.

Y el valor está en la protección del entorno y para ello se busca un cambio de conducta a través de impactar el bolsillo de quien afecta el entorno, pues debe internalizar los costos y asumir las consecuencias de sus actuaciones. Por lo cual es dable que, en lugar de emplear un impuesto, se use la tasa y que el agente contaminador cancele la exacción, más por un principio de equivalencia o beneficio que por la capacidad económica y para quien no tiene recursos, se propone la figura del mínimo existencial o contaminante. Así el resto la sociedad no debe pagar por sus actuaciones en el marco de una justicia tributaria ambiental, aunque es muy probable que el vertimiento que se realiza es consecuencia de la producción de un bien para un tercero o la prestación de un servicio, de tal manera que ambos se incluyen en la relación y deben aportar en la medida que ambos se beneficiaron, y no por su patrimonio, que de todas formas existe ya sea de forma real o potencial²⁸.

²⁷ Corte Constitucional, sentencia C-822 de 2011.

²⁸ López, *Tributación ambiental en España a nivel subcentral: CCAA y CCLL noviembre de 2013*, Dereito, Vol. 22, pp. 225-244.

I. Libertad económica

La Corte Constitucional establece que la libertad económica tiene en su seno la libre competencia y la libertad de empresa. El primer aspecto es entendido como una suerte de igualdad de armas, además del derecho a concurrir a un mercado “en la ausencia de barreras u obstáculos que impidan el despliegue de la actividad económica lícita que ha sido escogida por el participante”²⁹ y el segundo se relaciona con la posibilidad que tienen los individuos de emplear bienes para la producción o prestación de servicios y poder obtener ganancias o beneficios³⁰.

Los tributos afectan ambos ámbitos, pues exacciones altas pueden llegar a generar que sea inviable entrar en un mercado o que una actividad no genere utilidad alguna, e incluso que dé lugar a pérdidas. Esta realidad se podría dar en la medida que los insumos sean costosos por la carga impositiva elevada o porque las exacciones sobre el bien o el servicio que se provee sean tan elevadas que es inviable que los consumidores la compren o contraten, respectivamente.

En este contexto, en relación con el tema que nos ocupa de las exacciones con contenido ambiental, la libertad económica también se puede afectar, pero esto es necesario verlo en detenimiento. En primera instancia el prohibir ciertas actividades que son nefastas y generan efectos totalmente negativos al entorno en busca de salvaguardar el derecho a la vida.

Un ejemplo ilustra mejor este análisis. Se prohíbe el vertimiento de cianuro porque es un veneno que conlleva que el agua ya no sea consumible para los seres vivos. En todo caso, si el individuo realiza la descarga, esta debe gravarse con tarifas elevadas directamente proporcionales con el costo de la afectación, independientemente de las medidas sancionatorias del caso, bajo el principio del contaminador pagador, pero con un carácter intenso.

La situación en mención ¿es una limitación a la libertad económica? La respuesta es afirmativa, pero de no ser así se llega al todo vale, que para este análisis será conseguir riqueza a cualquier costo, en desmedro de los derechos de los demás y la destrucción del ecosistema.

Para otro sector, la respuesta es negativa. Primero, porque el agente contaminante no tiene un derecho a destruir el entorno y por lo tanto no hay un principio de libertad económica que proteger. Segundo, un concepto de justicia básica: ¿por qué un tercero debe asumir los costos por la afectación que realiza al entorno un agente contaminador? Se puede pensar en el caso de un conductor que tiene un vehículo altamente contaminante y que le sirve para movilizarse de paseo. ¿Es dable que la sociedad asuma el costo de la mitigación? se podría pensar

²⁹ Corte Constitucional, sentencia C-032 de 2017.

³⁰ Corte Constitucional, sentencia C-524 de 1995.

en un principio de solidaridad, por lo cual la comunidad afronta los efectos de la situación y no sólo para este individuo, sino para todos los miembros de la misma, algo inviable porque los recursos son limitados para asumir la mitigación. Entonces, ¿Cómo hacerlo? Con autorregulación y mínimos existenciales.

En conclusión, la libertad económica puede llegar a modularse, pues no se prohíbe realizar la actividad productora ingresos, pero quien realiza la misma debe asumir las consecuencias de los efectos negativos que genera al ecosistema por medio del pago de tributos.

II. Capacidad económica

La capacidad económica forma parte de la justicia tributaria³¹, en la medida que el principio modula y determina el monto que debe aportar un sujeto para financiar los gastos del estado de acuerdo con su riqueza y esto se materializa en dos ámbitos: primero “constituye un presupuesto lógico de la imposición (regla económica) que obliga al legislador a seleccionar determinadas circunstancias indicativas de la existencia de dicha capacidad. Por otro, opera como un criterio de modulación de la carga impositiva, habida cuenta que la capacidad de pago depende también de factores que determinan distintos niveles de necesidad como la edad, el número de hijos, etc.”³²

El hecho que los individuos aporten a financiar los gastos público conlleva un elemento esencial de los sistemas democráticos de acuerdo con la solidaridad³³ en relación con la justicia, que tiene un contenido difuso que debe ser materializado y para ello la doctrina lo vincula, en el ámbito impositivo, con la capacidad económica

³¹ Ruiz, ¿Es Boloña una oportunidad para renovar la enseñanza del derecho financiero en España? 2011, p. 16.

³² Ruiz, Bolonia como oportunidad para renovar la enseñanza (y la investigación) en Derecho Tributario en España, en [aut. libro] Herrera, VII Jornada metodológica de derecho financiero y tributario, García Añoveros, Interpretación del derecho financiero y tributario. La asignatura de derecho financiero y tributario en los nuevos planes de estudio, 2011, p. 121.

³³ Roza, Las funciones extrafiscales del tributo a propósito de la tributación medio ambiental en el ordenamiento jurídico colombiano., Foro: Revista de derecho, núm. 1, 2003, pp. 1-43.

la idea de justicia en la esfera tributaria ha tendido a concretarse, como veremos, en criterios materiales que giran en torno a la capacidad económica. No es que ambas (justicia y capacidad económica) sean una misma cosa (r6). Es sencillamente que se establece una relación entre ellas en virtud de la que se hace factible transitar de lo abstracto a lo concreto³⁴.

Dicha capacidad es entendida en un “doble plano: como medida general de la igualdad tributaria y como derecho fundamental del contribuyente”³⁵. En el contexto colombiano la referencia a la justicia tributaria deviene del numeral 5 del Art. 98 de la CN. que establece el deber de contribuir al financiamiento del Estado bajo los “conceptos de justicia y equidad”, por lo cual el principio en mención deviene de dicha disposición.

Ya en el caso de la extrafiscalidad, se plantea una modulación de la capacidad económica, así, por ejemplo, en las exacciones ambientales habrá un balance entre la actividad del contaminador pagador, que tiene en sus espaldas por lo menos dos deberes. El primero aportar financiar los gastos del Estado y por el otro asumir los costos de su afectación en relación con la justicia y no sólo la vinculada a la capacidad económica, sino la ambiental. y es la discusión entre el “bienestar social, frente a la riqueza individual”³⁶.

Este concepto, podemos señalar que su exigencia incorpora unos límites máximos y mínimos al establecimiento de tributos. Así, el mínimo vendría representado por la necesidad de gravar manifestaciones de capacidad económica, de tal forma que la flexibilización de este principio permite que, por razones diversas, justificadas en muchos casos por otros preceptos constitucionales, se puedan dejar de gravar ciertas manifestaciones de riqueza, pero no se admite en ningún caso el gravamen de supuestos que no manifiesten riqueza. Por su parte, el límite máximo coincidiría con la prohibición de los tributos confiscatorios.

Así no habría una tensión entre capacidad económica y solidaridad porque se vinculan unas con otras, por decirlo de otra manera están en el mismo escenario. De todas formas, para entender la modulación del principio de capacidad económica en relación con la extrafiscalidad en el caso medio ambiental, es necesario ver el bosque completo: la forma como interactúan todos los derechos y principios para lograr un fin superior.

³⁴ *Pont Mestres*, En torno a la capacidad económica como criterio constitucional de justicia tributaria en los Estados contemporáneos., 1974, pp. 1-85.

³⁵ *Herrera*, Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán, 1998, p. 64.

³⁶ *Verdu*, Discurso de contestación a: En torno a la capacidad económica como criterio constitucional de justicia tributaria en los Estados contemporáneos., 1974. p. 85-98.

Cuando los fines extrafiscales adquieren cierta relevancia, la capacidad contributiva, por sí sola, no cubre todos los aspectos de la Justicia, por lo que será necesario acudir a otros principios de espectro más amplio, tales como la igualdad, la solidaridad o el bienestar económico, pero por ello mismo más difíciles de ponderar y controlar jurídicamente³⁷.

Entonces, para resolver una posible tensión entre el principio es cuestión en relación con la tributación ambiental, se entiende que este se contrapone a derechos como la vida y un ecosistema sano, lo cual justifica disminuir la intensidad del principio de la capacidad económica en la imposición medio ambiental.

III. Igualdad tributaria

La igualdad tributaria está íntimamente relacionada con la capacidad económica, incluso este último postulado termina siendo una unidad de medida para realizar una comparación entre distintos sujetos o realidades. Y es que la igualdad por sana lógica parte de una pregunta básica: ¿igualdad respecto a qué o quién? Entonces, justamente para aplicar este concepto debemos referirnos a una unidad de medida³⁸, un patrón de referencia para comparar a los sujetos o situaciones y el criterio es la capacidad económica.

Por otra parte, este principio de igualdad coadyuva a materializar el deber ser de una nación en relación con la consecución de la justicia y equidad en sede impositiva, pero en el caso de los tributos de ordenación se plantea particularidades que deben ser abordadas. Rodríguez Bereijo al estudiar la igualdad en el campo impositivo establece que la figura debe observarse en tres escenarios distintos³⁹:

- Como igualdad ante los impuestos: todos deben soportar las cargas de sostenimiento del gasto público.
- Como igualdad en los impuestos: configuración de acuerdo con la capacidad económica.
- Como igualdad por medio de los impuestos: corregir las inequidades. Quien más tiene, más paga.

³⁷ González, Incentivos fiscales a las actividades de I + D en defensa, Boletín de información, 2003, núm. 280, pp. 83-116.

³⁸ Toribio, Controle da extrafiscalidade, 2015, pp. 92-125.

³⁹ Rodríguez Bereijo, Igualdad tributaria y tutela constitucional. Un estudio de jurisprudencia, 2011, p. 46.

En efecto, en primera instancia partimos que existe un principio de generalidad de aportar al financiamiento del Estado (#9, Art. 95 CN), es decir *igualdad ante los impuestos*, sin embargo, de acuerdo con el principio del contaminador pagador este aspecto debe limitarse básicamente por un concepto de justicia en relación con las externalidades negativas que genera el agente contaminador, quien debe asumir los costos de la mitigación y no la sociedad en su conjunto.

Por otro lado, si bien es cierto que los impuestos se configuran de acuerdo con la capacidad económica⁴⁰, premisa correcta en relación con la exacciones recaudatorias de tal manera que la carga impositiva se reparta de forma justa entre los contribuyentes, esto es, proporcionalmente a la riqueza que tiene cada cual, pero frente a los gravámenes extrafiscales, en nuestro caso ambientales, que buscan modificar conductas cabe la pregunta si ¿es viable configurar el tributo con base en la *igualdad en los impuestos* planteada por Rodríguez Bereijo? Si se parte del postulado que el propósito del tributo medioambiental es financiar el gasto por la mitigación la respuesta es afirmativa, sin embargo, esta salida es incongruente con la esencia de un tributo de ordenación que es modificar conductas y en materia medioambiental menos, al tener como referente el contaminador pagador.

Y es que la relación entre este último principio y el de capacidad económica es inviable y “la solución al conflicto requiere ponderar el sacrificio del principio de capacidad económica con el bien jurídico de protección medioambiental”⁴¹. Pero esta inaplicación de la capacidad económica pasa por justificaciones plausibles.

Finalmente, la *igualdad por medio de los impuestos* plantea un reto mayor. Así, es necesario determinar tratos diferenciados a sujetos que realizan conductas iguales o similares (generales y concretas) y esto se refleja en pagos distintos, que en principio deberían darse bajo la situación que quien más riqueza tiene, más paga, lo cual se justificaría por razones plausibles, es decir por fines constitucionalmente justificados, como por ejemplo la protección medioambiental.

⁴⁰ Uckmar, Principios comunes del derecho constitucional tributario, 2002, p. 165.

⁴¹ Taboada, El principio "quien contamina paga" y el principio de capacidad económica, en [aut. libro] Taveiro Torres, Direito tributário ambiental., 2005, p. 94.

Pensemos en el caso de un Sujeto X con capacidad económica E1 que vierte un metro cúbico de una sustancia C1 al río en el sitio T1 y otro Sujeto Y, con capacidad económica 2E1 (el doble) que X1 que realiza el idéntico comportamiento. ¿Debe pagar el segundo mayor tributo? Si el objetivo es modificar el comportamiento la respuesta es negativa y en caso de darse tratamientos diferenciados entre ambos sujetos debe haber una argumentación fuerte desde el punto de vista constitucional. Al final es encontrar criterios de discriminación justificados, por ejemplo, mínimos exentos⁴².

Así las cosas, la igualdad termina siendo un retén, un freno, para que el legislador otorgue beneficios o imponga gravámenes de forma discrecional.

Sobre el particular, la jurisprudencia constitucional insiste en que el principio de equidad tributaria exige que la imposición esté basada en una evaluación de las condiciones fiscales y extrafiscales del sujeto pasivo y el hecho generador, la cual determine que, en caso de que opere un tratamiento desigual, se encuentre justificado mediante una razón suficiente y compatible con los postulados constitucionales⁴³.

Entonces dicho tratamiento desigual pasa necesariamente por un control de proporcionalidad, esto es adecuación, necesidad y proporcionalidad en estricto sensu, y no solamente una simple finalidad justificable. Así, sobre la adecuación se entiende que la regulación debe efectivamente lograr el propósito planteado, incluso de forma permanente y no ocasional, más allá, de las intenciones del legislador, y en el caso que nos convoca, será modificar conductas para proteger el recurso hídrico. En este punto, es necesario tener presente que una regulación extrafiscal que termine siendo confiscatoria o estranguladora es proscrita en el ordenamiento constitucional y en caso de llegarse a una regulación así se llegará a una sanción y no a un tema impositivo, por lo cual sería más dable apelar al comando y control.

⁴² Aurelio Zilveti, *Capacidade contributiva e mínimo existencial*, en [aut. libro] *Shoueri/Zilveti, Direito tributário*, 1998.

⁴³ Corte Constitucional, sentencia C-837 de 2013.

Ahora bien, el uso de los tributos como instrumento de ordenación pasa por establecer si no existen otras formas de lograr los fines planteados. En otras palabras, es evaluar la necesidad de emplear las exacciones en lugar de otros medios aptos para protección medio ambiental, bajo el entendido de un carácter subsidiario de los tributos de ordenación. Finalmente, en caso de darse la adecuación y la necesidad del uso de la extrafiscalidad ambiental, es necesario realizar una proporcionalidad *stricto sensu*. Es decir, que “los fines perseguidos tengan, en el caso concreto, un peso más significativo que el del principio de igualdad (y de los demás principios eventualmente afectados)”⁴⁴ para superar un juicio de constitucionalidad.

D. Conclusiones

La extrafiscalidad ambiental es un instrumento adecuado para la protección del medio ambiente en relación con la llamada teoría del doble dividendo, que no es otra cosa que obtener ingresos para el fisco y lograr el cambio de conductas. En el sistema constitucional colombiano no se consagra de forma expresa este concepto de extrafiscalidad, es decir los llamados tributos de ordenación. Sin embargo, a partir de una lectura sistemática de la carta política y gracias a las contribuciones de la jurisprudencia y la doctrina se ha construido un concepto sobre este tema a lo largo de los últimos años.

En este sentido, el eje de la argumentación que justifica la posibilidad de emplear los gravámenes con propósitos no financieros se encuentra en el interés general que se avoca a los llamados fines del Estado, que se encuentran consagrados en la Constitución colombiana en su Art. 2.

Ya, en relación con la forma por medio de la cual el sistema tributario se viabiliza para lograr fines extrafiscales en materia de protección medio ambiental, es necesario referirse al Art. 334 que establece a la dirección de la economía en cabeza del Estado, con el objetivo de mejorar la calidad de vida y la preservación de un ambiente sano. De todas formas, existen por lo menos 30 disposiciones de rango constitucional que tejen el sistema que estructura la imposición para la ordenación.

⁴⁴ *Velloso*, El principio de igualdad tributaria. De la teoría de la igualdad al control de las desigualdades en la imposición, 2010, pp. 348-358.

Así, en términos generales la extrafiscalidad se materializa en dos escenarios: gasto fiscal (tax expenditure) e imposición. Figuras que son antagónicas, por lo menos en sede de la protección medio ambiental, pues el otorgar beneficios, y, por el otro, gravar a quienes reciben dichos tratamientos especiales se genera una contraposición de fuerzas que podrían dar lugar a un fracaso de la política pública.

De todas formas, más allá de las bondades de la extrafiscalidad para la defensa del entorno, se generan tensiones entre principios constitucionales que deben ser superados; claro está, de acuerdo con los casos concretos.