

**REVISTA PERUANA DE
DERECHO CONSTITUCIONAL**

N° 13

**CONSTITUCIÓN
Y NATURALEZA**

CENTRO DE ESTUDIOS CONSTITUCIONALES

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DEL PERÚ

Contenido

Ernesto Blume Fortini

PRESENTACIÓN..... 17

SECCION ESPECIAL (Constitución y Naturaleza)

Damián Armijos Álvarez

DERECHOS DE LA NATURALEZA Y SU EXIGIBILIDAD JURISDICCIONAL..... 29

Alan E. Vargas Lima

EL DIÁLOGO JURISPRUDENCIAL ACERCA DE LA IMPORTANCIA DE LA CONSTITUCIÓN ECOLÓGICA.
APUNTES SOBRE SU DESARROLLO EN LA JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL COMPARADA Y BOLIVIANA* 53

Nadia Paola Iriarte Pamo

EL DERECHO AL MEDIO AMBIENTE SANO Y SU DESARROLLO POR LA CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS..... 81

Carlos Trinidad Alvarado

BASES CONSTITUCIONALES DE LA TRIBUTACIÓN AMBIENTAL 105

Daniel Yacolca Estares

POSIBILIDAD DE LA TRIBUTACIÓN AMBIENTAL EN EL PERÚ DESDE UNA PERSPECTIVA CONSTITUCIONAL Y LEGAL..... 149

Beatriz Franciskovic Ingunza

LA AUSENCIA DE REGULACIÓN NORMATIVA DE LA PROTECCIÓN JURÍDICA DE LOS ANIMALES EN LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DEL PERÚ 157

Luis R. Sáenz Dávalos

EL DILEMA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL EN RELACION A LAS PELEAS DE TOROS, PELEAS DE GALLOS, CORRIDAS DE TOROS Y OTROS ESPECTACULOS PARTICULARMENTE VIOLENTOS. REFLEXIONES SOBRE UN DEBATE INACABADO Y UNA SOLUCION AÚN PENDIENTE 181

SECCIÓN MISCELÁNEA

<i>Néstor Pedro Sagüés</i>	JUSTICIA DIGITAL Y DERECHOS FUNDAMENTALES	22 I
<i>Domingo García Belaunde</i>	LOS ORÍGENES DEL PRECEDENTE CONSTITUCIONAL EN EL PERÚ.....	23 I
<i>Manuel Jesús Miranda Canales</i>	REFLEXIONES CONSTITUCIONALES SOBRE EL BICENTENARIO DE NUESTRA INDEPENDENCIA. A PROPÓSITO DE LA LABOR DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL EN LA DEFENSA DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES.....	255
<i>Aníbal Quiroga León</i>	LA VACANCIA PRESIDENCIAL POR INCAPACIDAD MORAL PERMANENTE. UNA MIRADA CONSTITUCIONAL	26 I
<i>Pedro A. Hernández Chávez</i>	EL CONTROL JURISDICCIONAL DEL JUICIO POLÍTICO. APUNTES SOBRE LAS INFRACCIONES CONSTITUCIONALES.....	285
<i>Óscar Díaz Muñoz</i>	LA ASISTENCIA RELIGIOSA EN EL ORDENAMIENTO CONSTITUCIONAL PERUANO...	33 I
<i>Marco A. Huaco Palomino</i>	POR UNA DOCTRINA CONSTITUCIONAL –Y LAICA– SOBRE LA LAICIDAD. UNA RÉPLICA A FERRER ORTIZ	345
<i>Areli Valencia Vargas</i>	CONTEXTUALISMO Y DESIGUALDADES SISTÉMICAS. APUNTES DESDE UNA MIRADA SOCIO-JURÍDICA.....	379
<i>María Candelaria Quispe Ponce</i>	ESTEREOTIPOS DE GÉNERO EN LAS RESOLUCIONES JUDICIALES SOBRE DERECHOS DE LAS MUJERES. ANÁLISIS DE LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL Y DE LA CORTE IDH	399

Melissa Fiorella Díaz Cabrera

EL ENFOQUE BASADO EN DERECHOS HUMANOS Y SU INCIDENCIA EN POLÍTICAS PÚBLICAS DE LOS DERECHOS SOCIALES A PARTIR DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL..... 429

José Reynaldo López Viera

EL ROL DE LOS JUECES CONSTITUCIONALES EN EL DESARROLLO DEL ESTADO CONSTITUCIONAL 447

Roberto Cabrera Suárez

ESTADO DE DERECHO Y DESIGUALDADES SOCIALES.
APROXIMACIÓN DESDE UNA TEORÍA DECADIMENSIONAL DEL ESTADO 467

Roslem Cáceres López

CONSTITUCIONALIDAD DEL PROCESO PENAL MILITAR POLICIAL..... 479

Miguel Alejandro Estela La Puente

FUNDAMENTOS CONSTITUCIONALES DEL DECRETO DE URGENCIA..... 505

Christian Donayre Montesinos

UNA MIRADA CRÍTICA AL NUEVO CÓDIGO PROCESAL CONSTITUCIONAL.
CAMBIOS INNECESARIOS Y RETOS DE UNA REFORMA 531

Luis Andrés Roel Alva

EL DERECHO A LA NACIONALIDAD.
UN DERECHO FUNDAMENTAL QUE NUNCA SE DEBE VOLVER A PERDER POR EL ARBITRIO DEL ESTADO 549

Raffo Velásquez Meléndez

RÉGIMEN JURÍDICO DE LA EXTINCIÓN DE DOMINIO.
ACLARACIÓN DE ENIGMAS Y LAGUNAS EN LA EXTINCIÓN DE DERECHOS REALES ILÍCITOS..... 563

Alfredo Orlando Curaca Kong

EMMANUEL JOSEPH SIEYÈS Y DOS CONTRIBUCIONES AL DERECHO CONSTITUCIONAL.
UNA BREVE MIRADA 615

Manuel Bermúdez Tapia

LA ALIANZA DEL PACÍFICO, EL ACUERDO DE PAZ EN COLOMBIA Y LA GEOPOLÍTICA SOBRE EL NARCOTRÁFICO..... 623

**SECCIÓN
JURISPRUDENCIA COMENTADA**

Mario Gonzalo Chavez Rabanal

COMPETENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL EN LA CONFIGURACIÓN DE LAS POLÍTICAS DE GOBIERNO: LA SENTENCIA ESTRUCTURAL.

APROPÓSITO DEL CASO LUIGI CALZOLAIO, EXP. 02566-2014-PA/TC-AREQUIPA... 641

Luciano López Flores

EL FALLO SOBRE LA VACANCIA POR PERMANENTE INCAPACIDAD MORAL DEL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA.

¿EL PODER QUE PENDE DE UN HILO? 661

Guillermo Martín Sevilla Gálvez

CONDENA DEL ABSUELTO.

COMENTARIOS A LA SENTENCIA EMITIDA POR EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL EN EL EXPEDIENTE 4374-2015-PHC/TC 711

14

Berly Javier Fernando López Flores

ORGANIZACIONES DE USUARIOS DE AGUA ¿ASOCIACIONES CIVILES O ASOCIACIONES PRIVADAS DE CONFIGURACIÓN LEGAL?

REFLEXIONES SOBRE LA SENTENCIA RECAÍDA EN EL EXP. 00018-2014-PI/TC (ACUMULADO) 725

Susana Távara Espinoza

EL CASO DEL CÓMPUTO DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS.

COMENTARIOS JURISPRUDENCIALES A LA SENTENCIA DEL EXP. 00004-2019-PI/TC (PLENO. SENTENCIA 556/2020) 735

Rafael Rodríguez Campos

CUANDO LA LEY ESTÁ POR ENCIMA DE LA CONSTITUCIÓN.

REFLEXIONES CONSTITUCIONALES SOBRE EL CASO ÓSCAR UGARTECHE. MATRIMONIO IGUALITARIO..... 749

SECCIÓN CLÁSICOS

Rosa Dominga Perez Liendo

UN ASPECTO DE LA HISTORIA DEL DERECHO PERUANO.

LAS CONSTITUCIONES 777

SECCIÓN DOCUMENTOS

Asamblea Constituyente 1978-79

DEBATE SOBRE LA CREACIÓN DEL TGC DURANTE LA ASAMBLEA CONSTITUYEN-

TE 1978-79 797

SECCIÓN RESEÑAS BIBLIOGRÁFICAS

15

Luis R. Sáenz Dávalos

LIBERTAD RELIGIOSA Y ACONFENSIONALIDAD DEL ESTADO PERUANO 867

Dante Martin Paiva Goyburu

LECCIONES DE DERECHO PÚBLICO CONSTITUCIONAL 873

Luis R. Sáenz Dávalos

EL AMPARO VIRTUAL 879

Alfredo Orlando Curaca Kong

EL HABEAS DATA EN LA ACTUALIDAD. POSIBILIDADES Y LÍMITES 883

Bases constitucionales de la tributación ambiental

✉ CARLOS TRINIDAD ALVARADO*

1. Introducción

En los últimos años, con el rol cada vez más preponderante de los mecanismos de mercado para enfrentar el cambio climático, la discusión sobre los fines ecológicos de los instrumentos fiscales ha ganado espacio en las políticas públicas. En América Latina, todos los países de la Alianza del Pacífico tienen un impuesto al carbono, con excepción de Perú. Colombia, Perú y Uruguay tienen impuestos especiales para enfrentar la contaminación proveniente de las bolsas de plástico. Además, diversos países de la región presentan una amplia gama de subsidios fiscales para actividades ambientales o inversiones sostenibles, como las energías renovables no convencionales.

Sin embargo, la tributación también está en el centro del debate al promover actividades que repercuten negativamente en el ambiente. Los subsidios a la energía (principal responsable del cambio climático) ascienden, solo en el año 2017, a USD 44.000 millones en América Latina, sumando los subsidios directos y el costo asociado a las exenciones de impuestos sobre el consumo (BID, 2021, p. 38). En el Perú, dos de las principales fuentes de emisiones de gases de efecto invernadero, la agricultura y la energía, tienen beneficios tributarios, como una tasa reducida del Impuesto a la Renta o la exoneración del Impuesto Selectivo al Consumo.

* Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú – PUCP, con estudios de postgrado en gestión ambiental por la Universidad de California, Berkeley, y candidato a magister en Administración de Empresas con especialización en Energía Verde y Finanzas Climáticas por la Escuela de Economía y Derecho de Berlín. Actualmente, es investigador sénior del Instituto de Políticas Climáticas (IPC).

Tradicionalmente, la relación entre tributación y la protección de la naturaleza se ha focalizado en la dimensión preventiva del principio de internalización de costos ambientales y en el rol de asignación del costo social del daño ambiental real o potencial a través del precio. Sin embargo, la dimensión ecológica de la tributación puede ir más allá de fijar un precio al daño o riesgo ambiental, y alcanzar a otras fallas de mercado, como la de bienes públicos o la asimetría informativa.

En ese sentido: ¿cómo está definida la relación entre la tributación y el ambiente en la Constitución Política? ¿cuáles son las obligaciones constitucionales que tiene que cumplir la tributación para garantizar el derecho al medio ambiente? ¿cuáles son las obligaciones de la tributación con los derechos humanos más expuestos a los daños ambientales? Precisamente, el objetivo de este artículo es presentar los vínculos constitucionales entre tributación y el ambiente, poniendo de relieve en las obligaciones estatales en materia ambiental que se derivan de los estándares del Sistema Interamericano de Derechos Humanos, tanto para el diseño, elaboración e implementación de las políticas fiscales, como para la interpretación y aplicación de las normas tributarias por los funcionarios públicos.

106

2. Redimensionamiento del tributo en un Estado Constitucional de Derecho

El Estado liberal de derecho surge como una manifestación de los límites democráticos y representativos a los poderes regios y por eso sus cláusulas y disposiciones se orientaban a la protección de los ciudadanos frente a la arbitrariedad de la administración (Zagrebeslky, 2011, p. 23 y Blancas, 2017, p. 41 y 42). De ahí que sus elementos caracterizadores sean el reconocimiento de los derechos de primera generación (libertad y propiedad), la separación y equilibrio de poderes y la representación electiva. Complementariamente a ello, como explica Bernal Pulido, la teoría liberal de los derechos fundamentales descansaba en la idea de que estos derechos son taxativos y reducidos, esencialmente preestatales de defensa del individuo frente a injerencias del Estado y que están garantizados absolutamente (2014, p. 338). Por eso, el Estado liberal parte de un presupuesto esencial: es una sociedad conformada, en abstracto, por personas en condiciones de igualdad que podían ejercer sus derechos

libremente; por lo que la prioridad del Estado es garantizar la libertad de las personas.¹

En ese sentido, el tributo en un Estado liberal de derecho jugaba un rol de vínculo entre los ciudadanos y el Estado en cuatro niveles: (i) financiaba las actividades del Estado en las esferas esenciales para garantizar la libertad de los ciudadanos, como las de seguridad interna, defensa nacional y resolución de conflictos, (ii) la adopción de tributos respondía a una regla de autoimposición democrática en línea con la sentencia de “*no taxation without representation*”, (iii) tenía un marco de actuación delimitado y restringido a la ley, y (iv) su relación con los derechos fundamentales se sostenía en límites, sobre todo para no afectar la propiedad de los ciudadanos (Pauner, 2001, p. 38).

Por eso, la regla en un Estado liberal era la vigencia plena de los derechos de propiedad, la libertad y la igualdad formal (Durán, 2005, p. 13), mientras que la tributación era una norma de excepción y se encontraba dirigida única y exclusivamente a solventar las necesidades de supervivencia de la organización estatal (Pauner, 2001, p. 119).

Con la aparición del Estado Constitucional esta perspectiva se modifica drásticamente, pues este modelo de Estado supera la tradicional concepción del liberalismo para conciliarla con las cláusulas de un Estado social. Como menciona Bernal Pulido, la coerción organizada bajo el derecho liberal, en pos de la defensa estricta de unos derechos inmutables, es insuficiente para promover el progreso, construir una sociedad más equitativa y superar las desigualdades sociales y económicas estructurales (2008, p. 233). En esa misma línea, Pauner menciona lo siguiente:

*“En el orden político actual, el Estado ha asumido la competencia de dar impulso, de organizar y coordinar la actividad económica y, sobre todo, de distribuir la riqueza según criterios de equidad social, corrigiendo las desigualdades de su formación espontánea. **El Estado consumidor se ha transformado en un Estado distribuidor.**”* (El énfasis es nuestro) (2001, p. 119).

El TC, en consonancia con ello, ha señalado que el Estado Constitucional peruano, definido por la CPP, presenta los rasgos distintivos del Estado Social y

1 STC 0042-2004-AI/TC (Fundamento 1)

Democrático de Derecho, ubicándose como opción intermedia entre el Estado Liberal y el Estado social². Vale decir, es un Estado que busca integrar los legítimos intereses de la sociedad y del Estado con los legítimos intereses del individuo (Landa, 2006, p. 38). De ahí que el TC haya señalado que los dos elementos caracterizadores de un Estado de este tipo sean:

- a) *La exigencia de condiciones materiales para alcanzar sus presupuestos, lo que exige una relación directa con las posibilidades reales y objetivas del Estado y con una participación activa de los ciudadanos en el quehacer estatal; y*
- b) *La identificación del Estado con los fines de su contenido social, de forma que pueda evaluar, con criterio prudente, tanto los contextos que justifiquen su accionar como su abstención, evitando tornarse en obstáculos para su desarrollo social.*³

El advenimiento del Estado Constitucional de derecho transformó, a su vez, la concepción tradicional de la tributación entendida como un instrumento neutral que financiaba los gastos generales del Estado y a la que había que ponerle límites para no afectar a los derechos esenciales: propiedad y libertad. El Estado Constitucional reconfiguró las dimensiones de la potestad tributaria en tres niveles: (i) le incorporó un criterio axiológico, para delimitar qué fines y qué medios fiscales son los admisibles desde una perspectiva constitucional (Aguallo, 2001, p. 97), (ii) redimensionó la relación entre los tributos y los derechos humanos para desbordar a la estrecha concepción de “límites” y plantear que la tributación es un medio que no sólo respeta sino que asegura y garantiza el ejercicio y el disfrute pleno de los derechos humanos, y (iii) convirtió a la tributación en un instrumento de justicia distributiva “(...) para ir más allá de las relaciones de mercado y corregir sus distorsiones e imperfecciones en favor de las libertades individuales y colectivas y de la tutela de los derechos sociales” (Gallo, 2011, p. 94).

De ahí que el tributo en un Estado Constitucional sufra un cambio estructural: ya no solo financia el gasto público, sino que busca redistribuirlo y asegurar el disfrute pleno de los derechos constitucionales. Es decir, el rol del tributo se

2 STC 06089-2006-PA/TC (fundamento 10).

3 STC 06089-2006-PA/TC (fundamento 11) y 06626-2006-PA/TC (fundamento 11).

reconfiguró para ponerse al servicio del cumplimiento de los fines del Estado Constitucional, como los de justicia y solidaridad (Landa, 2013, 29).

(...) Por un lado, su capacidad productiva y su flexibilidad, que le permite adaptarse a las necesidades financieras de cada momento, y lo convierten en un instrumento crucial para afrontar las crecientes necesidades financieras del Estado Social. Por otro lado, por su aptitud para producir un efecto de redistribución de rentas, compatible con los derechos y libertades constitucionales, al permitir detraer mayores recursos económicos de las economías privadas más favorecidas, y menos (o incluso ninguno) de las menos favorecidas.⁴

Sin embargo, el cambio es todavía mayor con relación a las fuentes normativas. La ley, entendida como un mecanismo democrático de autoimposición, sustentado en la cláusula “*no taxation without representation*”, fue desplazada por la Constitución y los mecanismos internos de aplicación de los tratados de derechos humanos, como fuente suprema de derecho. Este cambio, en rigor, no solo se circunscribe a la posición jerárquica de las normas, sino que lleva a replantear la manera de entender el derecho, la jurisprudencia, la jurisdicción y el rol del juez (Landa, 2013, 14).

Por otro lado, su relación con los derechos ha dejado de ser reactiva, a modo de límites negativos. La tributación ya no es ese mal necesario al que hay que ponerle límites para no afectar derechos, como la propiedad o las libertades económicas. Bajo esta nueva perspectiva, por el contrario, la tributación es una de las principales herramientas de política pública que sostiene la arquitectura financiera del Estado y garantiza los derechos liberales (Holmes y Sunstein, 2012, p. 87). Pero es más que eso: puede garantizar otros derechos y principios constitucionales, como la igualdad material, los derechos de las personas con discapacidad, la lucha contra la evasión y fraude fiscal o el cambio climático, entre otros (Trinidad, 2015, p. 10). Es decir, su relación con los derechos no se circunscribe en términos de límites en base al “respeto”, sino que “garantiza” y promueve las condiciones habilitantes y las acciones afirmativas mínimas para la vigencia de los derechos humanos, los que son el elemento consustancial a un Estado Constitucional. Este trasvase de la tributación expresa, a su vez, dónde están sus fines: ya no sólo se puede decir que el tributo persigue fines fiscales, sino extrafiscales.

4 03860-2007-PA/TC (fundamento 6).

Justamente, es aquí donde se puede advertir su intersección con las disposiciones de la Convención Americana de Derechos Humanos (CADH): el nuevo rol de la tributación tiene una relación directa con la obligación de garantía del artículo 1º de esta convención: fortalecer las acciones afirmativas y positivas del Estado para garantizar a los derechos humanos.

3. Estado Constitucional y los nuevos principios constitucionales tributarios

El nuevo modelo de Estado ha generado que la tributación entendida como límite, se reconstruya desde la perspectiva de contribuir con la consecución de los elementos materiales de los valores y bienes constitucionales (Barquero, 2002, p. 52). Es decir, ha dejado de circunscribir su actuación al cumplimiento de elementos meramente formales (por ejemplo, la representación democrática en la adopción de los impuestos según el principio de legalidad), para ser un instrumento capaz de dotar de contenido material a los fines del Estado Constitucional.

De ahí que la CPP en materia tributaria ya no se circunscriba a los clásicos principios y derechos que delimitan y distribuyen la potestad tributaria, sino que desarrolla y materializa, de forma implícita, otros principios, derechos y garantías, como el principio de solidaridad o la vigencia del artículo 1º de la CADH, sobre el deber de garantizar los principios y derechos convencionales.

Así, aunque el artículo 74º de la CPP reconoce algunos principios esenciales de un Estado Liberal de derecho, como el principio de reserva de ley o la prohibición de no confiscatoriedad; en aplicación de la CADH, la doctrina y jurisprudencia del Sistema Interamericano de Derechos Humanos (SIDH) y los diversos compromisos vinculantes en materia de derechos humanos, surgen otros principios implícitos que, en rigor, constituyen manifestaciones intrínsecas del Estado Constitucional, como el deber de contribuir, la obligación de garantía sobre derechos humanos, la correlación de ingresos y gastos públicos o el principio de internalización de costos ambientales.

3.1. El deber de contribuir con el sostenimiento de los gastos públicos

El fundamento constitucional de la tributación es el deber de contribuir. Al igual que el principio de solidaridad y la función extrafiscal del tributo, el TC considera que este principio es una norma implícita que se deriva de los artículos

43º y 44 de la CPP⁵, al ser “... una manifestación del principio de solidaridad que se encuentra consagrado implícitamente en la cláusula que reconoce al Estado peruano como un Estado Social de Derecho”⁶. Justamente, este deber permite caracterizar al Estado Constitucional en términos de un Estado que no solo se funda en potestades, sino de deberes y derechos ciudadanos.⁷

Sin embargo, como menciona Durán (2005, p. 16), este reconocimiento implícito a partir de ciertas disposiciones de la CPP pasa por alto que un instrumento fundamental en el SIDH, como la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, ha reconocido expresamente a este deber en el artículo 36º: “*Toda persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos*”.

De ahí que este principio tenga un preclaro fundamento convencional, pues la Declaración referida tiene efectos jurídicos vinculantes para todos los Estados sometidos al ámbito del SIDH, como lo ha puesto de relieve la propia Corte IDH:

“(...) la Declaración Americana constituye, en lo pertinente y en relación con la Carta de la Organización, una fuente de obligaciones internacionales.

(...) hay que tener en cuenta que a la luz del artículo 29.d), no obstante que el instrumento principal que rige para los Estados Partes en la Convención es esta misma, no por ello se liberan de las obligaciones que derivan para ellos de la Declaración por el hecho de ser miembros de la OEA.

(...) La circunstancia de que la Declaración no sea un tratado no lleva, entonces, a la conclusión de que carezca de efectos jurídicos, ni a la de que la Corte esté imposibilitada para interpretarla en el marco de lo precedentemente expuesto.⁸ (El énfasis es nuestro).

5 La Constitución del año 1979 reconoció explícitamente este deber:

“Artículo 77. Todos tienen el deber de pagar los tributos que les corresponden y de soportar equitativamente las cargas establecidas por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos.”

6 STC 0004-2004-AI/TC (fundamento 9).

7 STC 06089-2006-PA/TC (fundamento 18).

8 Corte IDH. Opinión Consultiva OC-10/89 del 14 de julio de 1989. “*Interpretación de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre en el marco del artículo 64 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos*”, párr. 45, 46 y 47.

En diversas sentencias, el TC ha aplicado este principio para equilibrar el sistema tributario en favor de políticas sociales, afirmativas y extrafiscales (Congreso de la República, 2021b, p. 18)⁹. Entre los elementos diferenciadores de este principio, se encuentran:

- **Expresión del principio de solidaridad en materia tributaria:** el deber de contribuir es uno de los mecanismos constitucionales que permite materializar, en su total dimensión, el rol de la solidaridad en el Estado Constitucional, al apuntalar a la redistribución del gasto público y la progresividad de los ingresos fiscales. En base al deber de contribuir, los contribuyentes más ricos financian los programas sociales que brindan cobertura a las personas en situación de vulnerabilidad, como los pobres o los ancianos (Málvarez, 2001, p. 397 y Ruiz de Castilla, 2017, p. 128).
- **Norma de orden público:** este deber se configura como una regla de orden público que se orienta a fines plenamente legítimos¹⁰. Esto significa que el deber de contribuir constituye “*un conjunto de normas jurídicas que el Estado considera de cumplimiento ineludible y de cuyos márgenes no puede escapar ni la conducta de los órganos del Estado ni de los particulares*” (Rubio, 2008, p. 94).
- **Fundamento de deberes de colaboración:** los ciudadanos y las empresas no sólo tienen el deber de pagar tributos, sino que están obligados a asumir deberes de colaboración con la administración tributaria que son esenciales para combatir la elusión y evasión fiscal (Durán, 2005, p. 12)¹¹. Este es el fundamento constitucional de los diversos regímenes facilitadores del cumplimiento de las obligaciones tributarias, como los regímenes de retenciones, percepciones, detracciones u otros.¹²

9 Por ejemplo, las STC 0004-2004-AI/TC (fundamento 9).

10 STC 0004-2004-AI/TC (fundamento 9) y 2337-2007-PA/TC (fundamento 6).

11 STC 03769-2010-PA/TC (fundamento 24).

12 06089-2006-PA/TC (fundamento 12) y 06626-2006-PA/TC (fundamento 12)

3.2. Los derechos humanos y la tributación: del deber de respeto a la garantía plena de los derechos

La CADH no tiene una disposición específicas sobre tributación, pero sí la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre que reconoce al deber de contribuir¹³, así como el “Protocolo de San Salvador”, que establece en su artículo 1º lo siguiente:

“Artículo 1.- Obligación de adoptar medidas

Los Estados Partes en el presente Protocolo Adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos se comprometen a adoptar las medidas necesarias tanto de orden interno como mediante la cooperación entre los Estados, especialmente económica y técnica, hasta el máximo de los recursos disponibles y tomando en cuenta su grado de desarrollo, a fin de lograr progresivamente, y de conformidad con la legislación interna, la plena efectividad de los derechos que se reconocen en el presente Protocolo.” (El resaltado es nuestro).

Esta disposición también ha sido recogida por la Convención sobre los derechos del Niño¹⁴, la Convención sobre los derechos de las personas con discapacidad¹⁵, así como por el artículo 2º del PIDESC en los siguientes términos:

13 Artículo XXXVI.

14 Véase:

“Artículo 4

Los Estados Partes adoptarán todas las medidas administrativas, legislativas y de otra índole para dar efectividad a los derechos reconocidos en la presente Convención. En lo que respecta a los derechos económicos, sociales y culturales, los Estados Partes adoptarán esas medidas hasta el máximo de los recursos de que dispongan y, cuando sea necesario, dentro del marco de la cooperación internacional.”

15 Véase:

“Artículo 4.- Obligaciones generales

(...) 2. Con respecto a los derechos económicos, sociales y culturales, los Estados Partes se comprometen a adoptar medidas hasta el máximo de sus recursos disponibles y, cuando sea necesario, en el marco de la cooperación internacional, para lograr, de manera progresiva, el pleno ejercicio de estos derechos, sin perjuicio de las obligaciones previstas en la presente Convención que sean aplicables de inmediato en virtud del derecho internacional.”

“Artículo 2

1. ***Cada uno de los Estados Partes en el presente Pacto se compromete a adoptar medidas, tanto por separado como mediante la asistencia y la cooperación internacionales, especialmente económicas y técnicas, hasta el máximo de los recursos de que disponga, para lograr progresivamente, por todos los medios apropiados, inclusive en particular la adopción de medidas legislativas, la plena efectividad de los derechos aquí reconocidos.***” (El énfasis es mío).

Ahora bien: ¿cuál es el alcance de estas obligaciones? En primer lugar, es un mandato a los Estados para que adopten las medidas indispensables que estén orientadas a lograr la efectividad de los derechos reconocidos en estos instrumentos. Esta obligación no se verifica con cualquier medida, sino con aquellas que impliquen el despliegue del máximo de recursos públicos disponibles.

Si bien estas disposiciones parecen enfocarse en los derechos económicos, sociales y culturales, así como en la distribución del presupuesto público y la cooperación internacional (Saiz, 2013, p. 81), la “Relatora Especial sobre extrema pobreza y derechos humanos” de la ONU ha sido clara en señalar que: “*este principio debería guiar las decisiones y prioridades de los Estados al **generar**, movilizar y asignar recursos para hacer efectivos **los derechos humanos***” (ONU, 2014b, p. 8). Por otro lado, el “Relator Especial sobre el derecho de toda persona al disfrute del más alto nivel posible de salud física y mental” de la ONU ha sido más explícito en señalar que, en base al artículo 2º del PIDESC, la tributación es un instrumento que puede permitir a los Estados asegurar el ejercicio del derecho a la salud (2012b, p. 7).

En esa misma línea, el actual “Relator Especial sobre extrema pobreza y derechos humanos” ha puesto énfasis en la necesidad de que las políticas tributarias contribuyan a reducir las emisiones de gases de efecto invernadero y “*generar ingresos destinados a fortalecer la protección social y prestar apoyo a las personas que viven en la pobreza, además de incentivar la creación de empleo verde adecuado.*” (ONU, 2019b, p. 11).

Por el lado del SIDH, la CIDH ha señalado que la potestad tributaria de los Estados debe ceñirse a las obligaciones sobre derechos humanos, de ahí que “*no debe perderse de vista que los principios de derechos humanos constituyen un marco que apuntala las funciones clave de la política fiscal y la tributación*” (CIDH, 2017, p. 170). En específico, desde el enfoque de derechos humanos, la CIDH

ha establecido que son “particularmente relevantes” para la tributación y la política fiscal los siguientes principios y obligaciones: “*aseguramiento de los niveles mínimos esenciales; movilización del máximo de recursos disponibles para la realización progresiva de los DESC; realización progresiva y no regresiva de estos derechos; y el principio de igualdad y no discriminación.*” (2017, p. 170).

A esto hay que añadir que la tributación, al ser una potestad pública, es también un mecanismo a través del cual los Estados dan cumplimiento al deber de garantía recogido en la CADH y desarrollado por la jurisprudencia de la Corte IDH: *asegurar jurídicamente el disfrute de los derechos humanos.*¹⁶

En esa línea, son 4 las obligaciones que impone el derecho internacional sobre derechos humanos a la tributación:

Tabla 1

OBLIGACIONES DE DERECHOS HUMANOS EN LAS POLÍTICAS FISCALES Y TRIBUTARIAS

Obligaciones	Detalle
Generar recursos para un disfrute pleno de derechos humanos	Promover las condiciones mínimas, a través de recursos financieros, para la provisión de bienes públicos que aseguren la plena efectividad de los derechos humanos. Por ejemplo, la tributación puede contribuir a cerrar las brechas de infraestructura en materia educativa.
Luchar contra la desigualdad, redistribuir la riqueza y combatir la discriminación	A través de tributos progresivos, que incidan sobre la propiedad y riqueza y menos sobre el consumo de bienes y servicios, se puede apuntalar a lograr que los sectores más ricos de la población solventen los gastos públicos.
Consolidar la democracia, la transparencia y rendición de cuentas	La tributación puede contribuir a transparentar las decisiones de las autoridades y de los Estados, y a partir de ahí mejorar la deliberación democrática y la rendición de cuentas gubernamental.
Ser el instrumento de políticas afirmativas para garantizar derechos específicos	La tributación puede garantizar derechos específicos, como el ambiente o la salud, a través del principio de internalización de costos. Por ejemplo, a través de tributos a la comida chatarra.

Elaboración propia en base a ONU (2014b, p. 12 al 14) y Saiz (2013, p. 81 al 83).

¹⁶ Corte IDH. Caso Velásquez Rodríguez vs. Honduras (1988). Sentencia de 29 de julio de 1988. Fondo. Párr. 166.

¿Cómo nuestra CPP ha respondido a esta dinámica? El artículo 74° de la CPP, norma fundamental en la estructura constitucional del poder tributario, determina la relación entre derechos humanos y tributación en términos de la obligación negativa “respeto”:

“Artículo 74.-

(...) El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio.

(...) No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo”. (El subrayado es nuestro).

Sin embargo, el artículo 44° de la CPP establece que es un deber del Estado, y se entiende que de todos sus órganos y sus potestades constituidas, garantizar la plena vigencia de los derechos humanos:

*“Artículo 44°.- Son deberes primordiales del Estado: defender la soberanía nacional; **garantizar la plena vigencia de los derechos humanos**; proteger a la población de las amenazas contra su seguridad; y promover el bienestar general que se fundamenta en la justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la Nación.”* (El subrayado es nuestro).

116

Como se puede advertir, la potestad tributaria está obligada a respetar y garantizar los derechos humanos. De ahí que aun cuando el respeto de los derechos fundamentales de la persona sea un principio del derecho en general (Ruiz de Castilla, 2017, p. 142) y una piedra angular en el Estado Constitucional, la CPP establece con suficiente claridad la preminencia de los derechos humanos por encima de cualquier consideración fiscal (Sevillano, 2014, p. 115). Esta posición preferente determina, en primer lugar, que la potestad tributaria -en la creación, modificación, derogación o aplicación de un tributo- no pueda ser válida si vulnera alguno de los derechos humanos reconocidos a la persona en la CPP (Defensoría del Pueblo, 2000, p. 10). Como menciona Hernández, “*la tributación, en general, no puede ser utilizada o concebida de forma que viole los derechos fundamentales de la persona. Por el contrario, la tributación debe respetar tales derechos*” (1993, p. 24).

Sin embargo, esta obligación no se limita a una obligación negativa (“no afectar”), sino que se traduce en una obligación activa y afirmativa: la potestad

tributaria también debe garantizar el pleno goce y ejercicio de los derechos fundamentales (Defensoría del Pueblo, 2000, p. 8). Como mencionamos, esta exigencia se deriva del listado de deberes estatales esenciales previsto por el artículo 44° de la CPP -que incluye al deber de garantizar la plena vigencia de los derechos humanos- y, en especial, de la obligación convencional que vincula a todos los poderes del Estado -entre ellos los que detentan la potestad tributaria- de garantizar el libre y pleno ejercicio de los derechos fundamentales de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 1° de la CADH¹⁷.

En esa línea, el TC que ha señalado que “*los principios constitucionales tributarios son límites al ejercicio de la potestad tributaria, pero también son garantías de las personas frente a esa potestad*”¹⁸. Así, la potestad tributaria no sólo no debe afectar a los derechos fundamentales, sino que también está obligada a garantizarlos¹⁹. Esto es congruente con la finalidad del tributo en un Estado Constitucional: no solo asegurar el sostenimiento del gasto público y la provisión estatal de los servicios públicos, sino que perseguir fines constitucionales valiosos, como promover la efectividad de los derechos fundamentales²⁰.

17 CPP:

“Artículo 44°.-

*Son deberes primordiales del Estado: defender la soberanía nacional; **garantizar la plena vigencia de los derechos humanos**; proteger a la población de las amenazas contra su seguridad; y promover el bienestar general que se fundamenta en la justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la Nación.*” (El subrayado es nuestro).

18 STC 02724-2007-PA/TC (Fundamento 11) y 2689-2004-AA/TC (Fundamento 20).

19 Sentencia del TC recaída en el Expediente N° 00031-2010-PI/TC (fundamento 5):

“5. En diversas ocasiones este Tribunal ha hecho referencia a la naturaleza y a las condiciones del ejercicio de la potestad tributaria. Así, se ha recordado que ésta es la facultad del Estado para crear, modificar o derogar tributos, así como para otorgar beneficios tributarios. Su ejercicio, como sucede con toda competencia jurídico-estatal, es limitada. La imposición de tales límites, en última instancia, se orienta a garantizar que dicha potestad no sea ejercida arbitrariamente, con detrimento de los derechos fundamentales de las personas. En ese sentido, los principios constitucionales tributarios que recoge el artículo 74° de la Constitución cumplen una doble función. Por un lado, constituyen límites al ejercicio de la potestad tributaria del Estado; y **por otro son garantías con que cuentan los contribuyentes frente a un eventual ejercicio arbitrario de tal potestad.**” (El subrayado es nuestro).

20 En el fundamento 14 de la STC 0042-2004-AI/TC, el TC ha señalado que la tributación puede promover los derechos fundamentales:

“De este modo, **los beneficios tributarios se traducen en estímulos a determinadas personas o actividades que el Estado considera valioso promover, y es ahí donde se debe considerar tanto los derechos fundamentales, los principios constitucionales y los valores superiores, así como los deberes primordiales del Estado que están previstos en el artículo 44 de la Constitución, ya**

Cabe precisar que el principio contemplado en el artículo 74° de la CPP no se circunscribe exclusivamente al listado de derechos previstos por el artículo 2° de la CPP, sino que engloba al catálogo abierto e implícito de derechos al que hace referencia el artículo 3°²¹ (Manini, 2000, p. 18). Como puntualiza De la Vega, la CPP no establece una jerarquía entre los derechos, por lo que el artículo 74° va más allá de los derechos enumerados de forma expresa por la propia Constitución, incluyendo a los derechos económicos y sociales (2002, p. 66).

Como consecuencia de ello, el ejercicio de potestad tributaria en el Perú debe respetar y garantizar los derechos humanos reconocidos en otros tratados internacionales, como la CADH o el Convenio 169° de la OIT.

3.3. Reconfiguración de la relación entre la tributación y el gasto público en un Estado Constitucional: el principio de correlación de ingresos y gastos públicos

Una notable diferencia entre la perspectiva liberal y el nuevo modelo de Estado es el acento del gasto público en la estructura de la potestad tributaria. En el Estado liberal había un desfase en el tratamiento jurídico de ambas entidades, pues el eje de las prioridades estatales estaba dirigido a limitar la injerencia de la tributación en los derechos de propiedad individual. Además, el Estado se limitaba a financiar los presupuestos generales del Estado, con un menor énfasis en las políticas afirmativas de derechos y de redistribución de la riqueza a través del gasto. Como bien lo menciona Escribano (2015, p. 8):

“La predilección por el ingreso más que por el gasto (...) hunde sus raíces en los orígenes del Estado moderno de una configuración liberal donde la regulación del ingreso, concebido como una limitación al derecho de propiedad, es más relevante que el destino que a sus ingresos se le daba.”

aludidos supra. En efecto, no es contrario a la Constitución el hecho que el legislador establezca una finalidad extrafiscal de los tributos, siempre que ella esté de acuerdo con los principios rectores de la política social, económica e, incluso, cultural del Estado.” (El subrayado es nuestro).

21 Artículo 3° de la CPP:

“La enumeración de los derechos establecidos en este capítulo no excluye los demás que la Constitución garantiza, ni otros de naturaleza análoga o que se fundan en la dignidad del hombre, o en los principios de soberanía del pueblo, del Estado democrático de derecho y de la forma republicana de gobierno.”

Con la aparición del Estado Constitucional, hay una transformación en las relaciones políticas y jurídicas entre el Estado y sus miembros, en la medida de que ya no estamos ante “súbditos” sino ante “ciudadanos” que exigen del Estado no sólo no afectar sus derechos (obligaciones negativas), sino garantizarlos y darles materialidad (obligaciones positivas). De ahí que como indica Pauner, se pase de un modelo sostenido en base a “cargas estatales” hacia uno de “gastos públicos”, con las siguientes implicancias (2001, p. 120 y 121):

*“(...) la expresión gastos públicos indica una orientación colectiva y beneficiosa para toda la sociedad; en otras palabras, “se introduce un concepto conexo a una idea de utilidad social”. En resumen, **los gastos públicos incluyen no sólo los gastos del ente público (sinónimo de cargas del Estado) sino los gastos que el Estado dirige a la colectividad.**”* (El subrayado es nuestro).

Así, con la reconfiguración del Estado y la aparición de los deberes públicos de garantizar los derechos humanos, en especial, los derechos económicos, sociales, culturales y ambientales, la tributación ya no se determina por una neutralidad recaudatoria, sino que se moviliza para satisfacer necesidades colectivas (Málvarez, 2001, p. 396), como la justicia, la superación de la pobreza o la redistribución. Es decir, la recaudación en sí misma está determinada por las condiciones posteriores de distribución del gasto público, pues la erosión de los ingresos tributarios, por elusión, evasión o los privilegios fiscales, limitará las acciones del gasto público, en especial, para promover políticas afirmativas.

El sustento constitucional de esta nueva relación es el principio de solidaridad y el deber de contribuir. Con un Estado Constitucional, la tributación ya no solo busca financiar gastos, sino que incide en dos ámbitos: (i) la recaudación misma, que se debe fundar en la aplicación de un principio de igualdad material (tratar desigual a los desiguales, con un criterio de progresividad en las políticas públicas), y (ii) redistribuir el gasto público para hacer efectivos los fines del Estado, como los fines sociales y la efectividad de los derechos humanos. Siguiendo a Pauner, justamente ahí radica la importancia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos: es un presupuesto irrenunciable del cumplimiento por parte del Estado del mandato constitucional de establecer un derecho social (2001, p. 129 y 130).

Esta relación intrínseca del ingreso y gasto público también ha sido puesta de manifiesto por la Relatora Especial sobre extrema pobreza y los derechos

humanos de la ONU en el informe del 2014, sobre tributación y derechos humanos (2014b, p. 3):

“Los ingresos y los gastos son los dos principales instrumentos de la política fiscal. En la política y en la práctica, son complementarios y están interconectados. Ambas funciones son fundamentales para hacer realidad los derechos humanos, y las normas en materia de derechos humanos son aplicables a todos los aspectos de la política fiscal.” (El énfasis es nuestro).

Por eso, la relación tributo-gasto tiene implicancias concretas en el diseño y aplicación de las normas tributarias. Las estructuras tributarias, en sí mismas, deben diseñarse cuidadosamente para corregir la discriminación sistémica y la desigualdad (ONU, 2014b, p. 14), que afecta particularmente a las mujeres, pueblos indígenas o ancianos. Así como el gasto público debe ser redistribuido, con especial preferencia para las poblaciones en condiciones de vulnerabilidad, como las personas pobres; el pago de tributos deberá ser progresivo, esto es, no todos deben asumir la misma carga tributaria, pues no todos tienen la misma capacidad contributiva. Por eso, de acuerdo con Málvarez, “(...) *no cabe hablar de una justicia en la ordenación de los ingresos que no tenga en cuenta la justicia en la ordenación del gasto público, pues el objetivo de justicia que se logre a través del gasto se puede destruir a través del ingreso y viceversa*” (2001, p. 403). De ahí que los tributos deben recaudarse garantizando derechos humanos, de modo tal que no se pida que paguen más a quienes menos pueden hacerlo (ONU, 2014b, p. 15).

120

Este es el núcleo esencial del principio de correlación del ingreso y gasto público y es el que fundamenta que el ejercicio de la potestad tributaria deba ser congruente con los principios y garantías que informan las decisiones del gasto público, como el principio de solidaridad. Como lo menciona Escribano, la justicia del sistema fiscal debe ser transversal al ingreso y a las decisiones de distribución del presupuesto, en especial, en el marco de un principio de justicia material del gasto (2015, p. 8). En esa línea, concordamos con lo señalado por el profesor Rodríguez Bereijo (1998, p. 127):

“Es precisamente esta interconexión o interdependencia lo que confiere al Derecho financiero y tributario su carácter de redistributivo, es decir, un Derecho en el cual la rama del Derecho tributario debe concebirse como un derecho frente a los que tienen más; y la rama del Derecho de los gastos

públicos, debe ser un derecho a favor de los que menos tienen, de las clases sociales desposeídas. Solo de esta manera, a través de la función redistributiva de la Hacienda Pública que funciona de manera desigual en sus dos brazos, en el brazo del tributo y en el brazo del gasto público, puede cumplirse la exigencia constitucional de un orden más igualitario y más justo” (El énfasis es nuestro).

Esta idea irradia todo nuestro ordenamiento fiscal, pero con mayor énfasis en la regulación de los beneficios tributarios, como se puede advertir en el artículo 79º de la CPP.²² La existencia de beneficios tributarios, en principio, supone establecer una excepción al principio de solidaridad y, por ende, al deber de contribuir, lo que se traducirá en la reducción de ingresos públicos y en un menor margen de capacidad financiera del Estado para atender las demandas sociales y garantizar la vigencia de los derechos humanos.²³

De ahí que el otorgamiento de un beneficio tributario no pueda ser un acto enteramente discrecional, sino que debe cumplir con los principios constitucionales tributarios y ser necesario, idóneo y proporcional²⁴. En caso contrario, estaríamos frente a supuestos de desigualdad injustificada y discriminación, los que están proscritos en nuestro ordenamiento²⁵. Por eso mismo, el TC ha establecido que la evaluación del fin recaudatorio es un estándar para el otorgamiento de beneficios tributarios por parte de las entidades con potestad tributaria, incluso si estamos frente a tributos con finalidad extrafiscalidad:

(...) el legislador no debe abusar de esta facultad y evaluar muy bien el fin recaudatorio, sea este el sacrificio del ingreso (si lo excepciona) o su incremento (si establece impuesto desalentadores, restrictivos o prohibitivos)

(...) los beneficios tributarios se traducen en estímulos a determinadas personas o actividades que el Estado considera valioso promover, y es ahí donde se debe considerar tanto los derechos fundamentales, los principios constitucionales y los valores superiores, así como los deberes primordiales

22 Este artículo ha sido desarrollado por la Norma VII del Título Preliminar del Código Tributario.

23 STC 0042-2004-AI/TC (fundamento 13).

24 STC 0042-2004-AI/TC (fundamento 14).

25 Ídem.

del Estado que están previstos en el artículo 44 de la Constitución, ya aludidos supra.²⁶ (El énfasis es nuestro).

Los beneficios tributarios afectan a los ingresos públicos y, por esa razón, limitan el financiamiento de las condiciones materiales para el disfrute de los derechos humanos. Por eso, tal como lo ha manifestado la Relatoría de la ONU sobre extrema pobreza y los derechos humanos, los Estados parte del PIDESC tienen la responsabilidad internacional de demostrar periódicamente que el otorgamiento de beneficios fiscales es la opción política menos restrictiva desde la perspectiva de los derechos económicos, sociales y culturales (2014b, p. 18).

3.4. El principio de convencionalidad tributaria

Como vimos al inicio de este capítulo, la tributación en un Estado moderno nació de la mano del establecimiento de condiciones formales que limitarían los poderes estatales sobre la propiedad en base a la ley, en tanto instrumento de autoimposición democrática. Con el advenimiento del Estado Constitucional y el surgimiento de las obligaciones internacionales, como la CADH, hubo un cambio en la jerarquía de las fuentes del derecho tributario, con preponderancia de la Constitución y los tratados internacionales sobre derechos humanos, incluyendo el ecosistema jurídico que se derivan de estos acuerdos, como instrumentos, principios, fuentes y competencias internas.

De ahí que la tributación en el Perú haya dejado de estar sometida al imperio de la ley para encontrarse vinculada, en primer lugar, a la CADH y a la CPP. Esto tiene una implicancia concreta en la aplicación de las normas por parte del TF y la SUNAT: ante la duda, están obligados a preferir la aplicación de las disposiciones de la CADH y las interpretaciones que sobre el contenido de estas ha hecho la Corte IDH en su jurisprudencia y sus opiniones consultivas.

a. Principio clásico de legalidad tributaria²⁷

26 Ídem.

27 Si bien en la doctrina y en diversa jurisprudencia del TC (véase la STC 0042-2004-AI/TC, fundamentos 9 y 10), hay un énfasis por separar a los principios de reserva de ley y legalidad, nos acogemos a lo manifestado por Sevillano (2014, p. 98 y 99): “(...) desde un punto de vista general, queriendo ver en ellos la regla básica de la producción normativa de los tributos, se podría afirmar que son equivalentes, aunque ninguno podría exigirse en términos absolutos. En ese sentido, la reserva de ley sería el mecanismo técnico a través del cual se haría efectivo el principio de legalidad.” En ese sentido, en esta investigación utilizamos ambos términos indistintamente.

El principio de legalidad garantiza que el ejercicio de la potestad tributaria esté sometido a la ley, en sus dos vertientes: positiva, es decir, como fuente de competencias, y negativa, en tanto límite de las competencias atribuidas. ¿Cuál es la causa para el sometimiento a la ley? En principio, la garantía de autoimposición democrática que exige que los tributos sean establecidos por los representantes directos de quienes van a contribuir²⁸. Como indica Landa (2006, p. 42), el principio de legalidad:

“(...) por un lado, cumple una función de garantía individual al fijar el límite a las posibles intromisiones arbitrarias del Estado en los espacios de libertad de los ciudadanos; por otro lado, cumple también una función plural, toda vez que se garantiza la democracia en los procedimientos de imposición y reparto de la carga tributaria, puesto que su establecimiento corresponde a un órgano plural donde se encuentran representados todos los sectores de la sociedad”

El mismo TC ha puntualizado que el principio de legalidad tiene una base democrática asociada a los mecanismos de representatividad constitucional, pues busca que los tributos aplicables a los ciudadanos sean autoimpuestos, a través del Congreso, al resto de la ciudadanía.²⁹

123

Si bien la CPP ha adoptado el principio de legalidad en materia tributaria, no hay un sometimiento absoluto de la potestad tributaria a la ley. Así, el artículo 74° de la CPP no circunscribe esta potestad a una ley en sentido formal, sino que la distribuye entre diversos poderes y órganos estatales, como el Poder Ejecutivo o los gobiernos subnacionales. Por ejemplo, en el caso de los impuestos, la CPP establece que éstos se crean, modifican o derogan, por ley o por decreto legislativo en caso de delegación de facultades; vale decir, reconoce en concreto la manifestación de dos potestades tributarias claramente distinguibles: la del poder legislativo, que es una potestad originaria u ordinaria, y la potestad tributaria del poder ejecutivo, que es derivada y, por ende, un ejercicio extraordinario³⁰. El mismo artículo 74° reconoce dos potestades adicionales: la potestad del Poder Ejecutivo para crear impuestos especiales, como aranceles; y la de Gobiernos Regionales y

28 Fundamento 12 de la STC 1837-2009-PA/TC.

29 STC 1837-2009-PA/TC (Fundamento 13).

30 Véase el Fundamento 14 de la STC 0042-2004-AI/TC.

Locales para la creación de los tributos tasas y contribuciones en el ámbito de sus jurisdicciones.

Por esa razón, como indica Zolezzi, el principio de legalidad, "(...) *en su contenido moderno, no es otra cosa que la utilización del instrumento legal pertinente, por su respectivo titular, en el ámbito de su competencia.*" (1995, p. 149). De ahí las dificultades para la consolidación de un principio de "reserva de ley" propiamente dicho en nuestro país, ya que este solo exige que "(...) *el poder o potestad tributaria esté centralizado en el Poder Legislativo, no siendo viable la creación, modificación o supresión de tributos con instrumentos que no sean ley en sentido formal o por órganos distintos al Congreso*" (Zolezzi, 1995, p. 148).

Precisamente, nuestra CPP "(...) *permite la creación de normas tributarias a través de dispositivos, que sin ser leyes emitidas por el Congreso tienen rango o fuerza de ley*" (Durán y Mejía, 2006, p. 32) como los decretos legislativos o las ordenanzas regionales o municipales. Es así que la "reserva de ley" puede explicarse perfectamente en un régimen político parlamentarista donde existe una atribución de reserva de potestad tributaria exclusiva al poder legislativo; lo que no ocurre en el Perú, pues este sistema no es el adoptado por nuestra Constitución, sino uno de corte presidencialista con matices (Zolezzi, 1995, p. 148). De ahí que tenga sentido denominar a este principio más precisamente como un "principio de normatividad", en tanto que la materia tributaria debe ser regulada por el órgano constitucionalmente competente a través de la norma competente (Zolezzi, 2003, p. 21 y Sevillano, 2014, p. 101).

124

b. De un principio de legalidad a un principio de convencionalidad tributaria

El tránsito de un Estado liberal a un Estado Constitucional redimensionó la jerarquía de fuentes de derecho y el rol del principio de legalidad. En un Estado Constitucional, no solo la CPP está por encima de las leyes o normas con rango de ley en materia tributaria, sino que los poderes públicos están vinculados a la CPP y a las disposiciones que ella contempla. Como menciona Zagrebelsky, "*la ley, por primera vez en la época moderna, viene sometida a una relación de adecuación, y por tanto de subordinación, a un estrato más alto de derecho establecido por la Constitución*" (2011, p. 34). Y no solo a las disposiciones formales de la CPP, sino al proyecto mismo de la Constitución Política (Durán y Mejía, 2015, p. 16). La CPP es clara en marcar este derrotero:

“Artículo. 51.-

La Constitución prevalece sobre toda norma legal; la ley, sobre las normas de inferior jerarquía, y así sucesivamente. La publicidad es esencial para la vigencia de toda norma del Estado.

(...)

Artículo 38.-

Todos los peruanos tienen el deber de honrar al Perú y de proteger los intereses nacionales, así como de respetar, cumplir y defender la Constitución y el ordenamiento jurídico de la Nación.

(...)

Artículo. 138.-

(...)

En todo proceso, de existir incompatibilidad entre una norma constitucional y una norma legal, los jueces prefieren la primera. Igualmente, prefieren la norma legal sobre toda otra norma de rango inferior.”

125

Esta relación de subordinación de la ley a la CPP, como parámetro de legitimación y control de la potestad tributaria, implica que:

“(…) la potestad tributaria del Estado debe ejercerse, antes que en función de la ley, en función de la Constitución –principio jurídico de supremacía constitucional (artículo 51 de la Constitución)– y de los principios que ella consagra y que informan, a su vez, el ejercicio de tal potestad. Dichos principios, por otra parte, constituyen una garantía para los contribuyentes, en tanto impone que no se puede ejercer la potestad tributaria en contra de la Constitución ni de modo absolutamente discrecional o arbitrariamente.”³¹ (El subrayado es nuestro).

De ahí que la potestad tributaria del Estado, antes que regirse por el principio de legalidad, está supeditada a la CPP y es en función de ella que el principio

31 STCs 2302-2003-AA/TC (fundamento 31) y 06089-2006-PA/TC (fundamento 49)

de legalidad tiene validez y legitimidad³². Esto es congruente con la jurisprudencia del TC, donde se ha puntualizado que la potestad tributaria debe ejercerse de conformidad con un “principio de constitucionalidad”:

“(...) la potestad tributaria del Estado, a juicio de este Colegiado, debe ejercerse principalmente de acuerdo con la Constitución -principio de constitucionalidad- y no sólo de conformidad con la ley -principio de legalidad-. Ello es así en la medida que nuestra Constitución incorpora el principio de supremacía constitucional y el principio de fuerza normativa de la Constitución (artículo 51). Según el principio de supremacía de la Constitución todos los poderes constituidos están por debajo de ella; de ahí que se pueda señalar que es lex superior y, por tanto, obliga por igual tanto a gobernantes como gobernados, incluida la administración pública”³³ (El subrayado es nuestro).

Sin embargo, el principio de constitucionalidad no se agota en las disposiciones de la CPP, sino que comprende también a los tratados internacionales sobre derechos humanos, ya que estos tienen rango constitucional (Torres Sánchez, 2015, p. 31), en virtud del artículo 3º, que reconoce derechos constitucionales implícitos e innominados, y la Cuarta Disposición Final y Transitoria de la CPP, que establece que la interpretación de los derechos constitucionales sea realice conforme a los tratados de derechos humanos (Rubio y Arce, 2017, p. 87). A esto hay que añadir que el artículo 55º de la CPP establece que los tratados forman parte del derecho nacional.

126

“Artículo 3.-

La enumeración de los derechos establecidos en este capítulo no excluye los demás que la Constitución garantiza, ni otros de naturaleza análoga o que se fundan en la dignidad del hombre o en los principios de soberanía del pueblo, del Estado democrático de derecho y de la forma republicana de gobierno.

Artículo. 55.-

Los tratados celebrados por el Estado y en vigor forman parte del derecho nacional.

32 STC 2302-2003-AA/TC (fundamento 31).

33 STC 2689-2004-AA/TC (fundamento 14), 03625-2009-PA/TC (fundamento 14), 0042-2004-AI/TC (el fundamento 14), 00606-2008-PA/TC (fundamento 9) y 03666-2008-PA/TC (fundamento 10).

Cuarta Disposición Final y Transitoria

Las normas relativas a los derechos y a las libertades que la Constitución reconoce se interpretan de conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos y con los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por el Perú.“

Esta vinculación también ha sido acogida por el artículo V del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional, Ley N° 28237 en los términos siguientes:

*“El contenido y alcances de los derechos constitucionales protegidos por los procesos regulados en el presente Código deben interpretarse **de conformidad** con la Declaración Universal de Derechos Humanos, los tratados sobre derechos humanos, así como de las decisiones adoptadas por los tribunales internacionales sobre derechos humanos constituidos según tratados de los que el Perú es parte.³⁴”* (El subrayado es nuestro).

En esa línea, el TC ha señalado con suficiente claridad que los tratados internacionales sobre derechos humanos no sólo están reconocidos jurídicamente en el derecho interno y forman parte de nuestro ordenamiento, sino que también detentan rango constitucional:

*“Los “derechos de naturaleza análoga” pueden estar comprendidos en cualquier otra fuente distinta a la Constitución, pero que ya conforma el ordenamiento jurídico. Dentro de las que pudiera identificarse como tal no cabe duda que se encuentran los tratados internacionales sobre derechos humanos de los que el Estado peruano es parte. En efecto, si en las fuentes de nuestro ordenamiento jurídico se indaga por aquella donde se pueda identificar derechos que ostenten “naturaleza análoga” a los derechos que la Constitución enuncia en su texto, resulta indudable que tal fuente reside, por antonomasia, en los tratados internacionales sobre derechos humanos que conforman nuestro ordenamiento jurídico. En consecuencia, **dichos tratados, todos ellos de consuno, enuncian derechos de naturaleza “constitucional”**”³⁵*

34 Cabe anotar que la misma norma, con algún agregado, ha sido reproducida en el primer párrafo del Artículo VIII del Nuevo Código Procesal Constitucional aprobado mediante Ley N° 31307 (Nota de edición).

35 STC 0025-2005-PI/TC (fundamento 30). Ver también las STC 05427-2009-PC/TC, (fundamento 10), 0022-2009-PI/TC (fundamento 9), 06316- 2008-PA/TC (fundamento 52), 03343-2007-PA/TC (fundamento 31) y 047-2004-AI/TC (fundamento 61).

De ese modo, los derechos humanos enunciados en los tratados que forman parte de nuestro ordenamiento jurídico son de obligatorio cumplimiento para los poderes públicos y los vinculan³⁶, pues constituyen parámetros de constitucionalidad en materia de derechos y libertades³⁷.

Ese es el caso específico de los derechos de los pueblos indígenas reconocidos por el Convenio N° 169, aprobado por Resolución Legislativa N° 26253. De acuerdo con el TC, este tratado complementa, fortalece y consolida las normas sobre pueblos indígenas recogidas en la CPP:

*“(...) su contenido pasa a ser parte del Derecho nacional, tal como lo explicita el artículo 55 de la Constitución, siendo además obligatoria su aplicación por todas las entidades estatales. Por consiguiente (...) el tratado internacional viene a complementar -normativa e interpretativamente- las cláusulas constitucionales sobre pueblos indígenas que, a su vez, concretizan los derechos fundamentales y las garantías institucionales de los pueblos indígenas y sus integrantes.”*³⁸

Este reconocimiento de la validez y aplicación de los tratados internacionales sobre derechos humanos es una materialización, a su vez, del deber de adecuación de las normas de derecho interno y, en particular, del control de convencionalidad. Como vimos, el artículo 1° de la CADH dispone que los Estados se comprometen a respetar los derechos y libertades reconocidos en ella “y a garantizar su libre y pleno ejercicio a toda persona que esté sujeta a su jurisdicción”. De igual manera, el artículo 2° de la CADH dispone que los Estados se comprometen a adoptar las medidas legislativas o de otro carácter que fueren necesarias para hacer efectivos tales derechos y libertades.

El TC ha reconocido que el Perú, en el marco de sus obligaciones y sus propias disposiciones constitucionales, está sujeto al control de convencionalidad, que incluye a la CADH, a los tratados regionales en materia de derechos humanos ratificados por el Perú, al iuscogens y a la jurisprudencia de la Corte IDH³⁹. Asimismo, en aplicación del artículo 55° y la Cuarta Disposición Final y Transitoria de la CPP, ha reconocido que el ordenamiento jurídico nacional se

36 Fundamento 25 de la STC 0025-2005-PI/TC. Ver también la STC 047-2004-AI/TC

37 Fundamento 31 de la STC 03343-2007-PA/TC.

38 STCs 03343-2007-PA/TC (fundamento 31) y 0025-2005-PI/TC (fundamento 26).

39 STC 04617-2012-PA/TC (fundamento 5).

encuentra sujeto al control de las normas convencionales.⁴⁰ Incluso, ha reconocido la posibilidad de que exista un control de convencionalidad de las propias normas constitucionales.⁴¹

Cabe precisar que la sujeción al control de convencionalidad también incluye a la parte expositiva de las sentencias de la Corte IDH, con independencia de que provenga de sentencias donde el Perú haya sido parte o no:

*“La vinculatoriedad de las sentencias de la CIDH no se agota en su parte resolutive (la cual, ciertamente, alcanza sólo al Estado que es parte en el proceso), **sino que se extiende a su fundamentación o ratio decidendi**, con el agregado de que, por imperio de la [Cuarta Disposición Final y Transitoria (CDFT)] de la Constitución y el artículo V del Título Preliminar del [Código Procesal Constitucional], en dicho ámbito la sentencia resulta vinculante para todo poder público nacional, incluso en aquellos casos en los que el Estado peruano no haya sido parte en el proceso. En efecto, la capacidad interpretativa y aplicativa de la Convención que tiene la CIDH, reconocida en el artículo 62.3 de dicho tratado, aunada al mandato.”*⁴² (El subrayado es nuestro).

129

Como se puede advertir, el clásico principio tributario de legalidad, fundamentado en la cláusula liberal de autoimposición democrática, ha dejado de ser el eje de validez de la potestad tributaria, en tanto ha sido desplazado por la

40 STC 04058-2012-PA/TC (fundamento 16).

41 STC en la sentencia N° 00156-2012-PHC/TC. En los fundamentos 35 y 36, el TC señala lo siguiente:

“35. (...) El Tribunal Constitucional ha señalado que es competente para controlar las posibles reformas a la Constitución que tienen lugar sin tomar en consideración las exigencias formales de la propia Ley Fundamental, incluso las que pueden verificarse porque son contrarias a los compromisos internacionales de protección de los derechos humanos (control de convencionalidad).

36. No solo la existencia de normas constitucionales inconstitucionales es una cuestión práctica, sino que también la jurisprudencia de la Corte Interamericana demuestra que pueden existir normas constitucionales inconvencionales, es decir, normas constitucionales de los Estados partes de la Convención Americana que pueden contravenir o infringir los tratados internacionales sobre derechos humanos. Como muestra de ello puede citarse la sentencia del Caso “La Última Tentación de Cristo” (Olmedo Bustos y otros) vs. Chile, fecha 5 de febrero de 2001. En este caso, la Corte Interamericana concluyó que “el Estado violó el derecho a la libertad de pensamiento y de expresión consagrado en artículo 13 de la Convención Americana”, porque en ese entonces “el artículo 19 número 12 de [su] Constitución establec[ía] la censura previa en la producción cinematográfica y, por lo tanto, determin[ó] los actos de los Poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial”.

42 STC 2730-2006-PA/TC (Fundamento 12).

CPP y los tratados internacionales sobre derechos humanos, como la CADH. Incluso, la reserva de ley tributaria entendida como una atribución exclusiva al parlamento o a los propios Estados, ha sido relativizada por diversas sentencias de la Corte IDH, en las que se hace un mandato directo a los Estados para que no ejerzan y apliquen su potestad tributaria para gravar las indemnizaciones impuestas por la propia Corte IDH. De acuerdo con Ramos-Fuentes y Masbernat, esto constituiría una excepción al principio de reserva de ley tributaria (2019, p. 434):

“Otro aspecto interesante de destacar es el principio de integridad e intangibilidad de la indemnización, dado que implica una limitación de la potestad tributaria e incluso, en algún sentido, una excepción al principio de reserva de ley tributaria. Este constituye un freno al abuso que el Estado hace del sistema jurídico tributario y de la actividad de los órganos públicos encargados de aplicarlo.”

3.5. La tributación y el ambiente: contornos constitucionales

a. Ideas preliminares

La tributación redefinida en base al principio de solidaridad y al deber de contribuir, puede perseguir fines extrafiscales ambientales, como la reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero mediante un impuesto al carbono. Justamente, la tributación puede ser un vehículo que materialice al principio de internalización de costos ambientales y al actuar sobre los agentes económicos mediante de la vía del gravamen, desincentiva la contaminación y los riesgos de daño ambiental (Tarsitano, 2014, p. 33). En esta faceta, la tributación actúa como un instrumento de prevención de daño ambiental.

Por otro lado, la tributación puede contribuir al disfrute efectivo del derecho el medio ambiente sano y equilibrado, al movilizar el máximo de recursos disponibles para ese fin. Por ejemplo, mediante el tributo denominado “contribución” se pueden financiar las acciones de control y vigilancias de áreas naturales protegidas o las cabeceras de cuenca (Trinidad, 2018), las que pueden ayudar a prevenir la deforestación o actividades ilegales como la tala o la minería aluvial. Hay que recordar que el vínculo entre la tributación y el ejercicio de los derechos humanos radica, en esencia, en que la primera genera recursos para bienes públicos que son fundamentales para lograr la plena efectividad de estos derechos (ONU, 2014b, p. 12).

Por eso, coincidimos con Rosembuj (1998, p. 55), por cuanto la tributación es un instrumento de prevención ambiental en sus dos facetas: como instrumento recaudatorio, porque moviliza recursos para cerrar las brechas de financiamiento ambiental donde el principio de prevención juega un rol determinante, como el control y monitoreo de bosques para evitar la deforestación⁴³. Y en segundo lugar porque desincentiva conductas eventualmente dañinas, mediante la incorporación del costo social en el precio de bienes contaminantes en el mercado.

Por otro lado, la tributación puede incentivar comportamientos dirigidos a garantizar el derecho al medio ambiente, como la reconversión productiva verde, la reducción de gases de efecto invernadero o la conservación de la biodiversidad⁴⁴. Como ha señalado Trinidad (2015a, p. 12 y 13), si bien los beneficios tributarios implican una excepción al deber general de contribuir, en base al principio de solidaridad se busca incentivar conductas que contribuyan con los fines colectivos, como la protección y conservación del medio ambiente.

b. Principio tributario de internalización de costos ambientales

La protección del ambiente pone de relieve las limitaciones del mercado para asignar eficientemente los recursos mediante el equilibrio de la oferta y la demanda, logrando un bienestar social óptimo (Moreno-Sánchez, 2012, p. 5). Y es que las soluciones privadas para los problemas ambientales, como acuerdos o contratos, son difíciles de alcanzar, por la disparidad del poder entre las partes, la asimetría informativa, la falta de una estructura de incentivos o los altos costos de transacción (Wieland, 2017, p. 65).

En sentido contrario, por su escala y por sus efectos interindividuales, intergeneracionales, transfronterizos y difusos, los daños a la naturaleza y al ambiente demandan un nivel de intervención que excede al ámbito de la esfera privada y transaccional, y que involucra al Estado y a las diversas manifestaciones del poder público (De Trazegnies, 1994, p. 210).

43 Véase la STC 03343-2007-PA/TC, fundamento 5.

44 En esa línea, la propia LGA establece lo siguiente:

“Artículo 40.- Del rol del sector privado en el financiamiento

El sector privado contribuye al financiamiento de la gestión ambiental sobre la base de principios de internalización de costos y de responsabilidad ambiental, sin perjuicio de otras acciones que emprendan en el marco de sus políticas de responsabilidad social, así como de otras contribuciones de carácter voluntario.” (El énfasis es nuestro).

Las principales fallas de mercado que se relacionan con el medio ambiente son las siguientes:

- **Externalidades negativas:** son los efectos ambientales que provienen de decisiones de producción o consumo que, por la falta de incentivos, no han incorporado en la estructura de precios el costo del daño ambiental sobre terceros (Kolstad, 2011, p. 92). Al no estar incorporados en el precio, escapan también a la apreciación correcta de la demanda y quedan fuera del control que pudiera proporcionar el equilibrio del mercado (De Trazegnies, 1994, pp. 209). Un ejemplo son las emisiones de gases de efecto invernadero producto de la quema de combustibles fósiles para la generación eléctrica o el transporte.
- **Asimetría informativa:** los daños ambientales no son visibles ni cuantificables en el corto plazo, sino que tienen efectos intergeneracionales y transversales en las diversas dimensiones del desarrollo humano. Para identificar el impacto de estos daños, se requieren de estudios técnicos especializados costosos que no son accesibles para todos, en especial, para los perjudicados por los efectos de la contaminación. Por ejemplo, para determinar el impacto de un derrame de petróleo sobre los servicios ecosistémicos hídricos en el bioma Amazónico se requiere, como mínimo, de un estudio de valoración, con trabajo de campo y asesoría económica y biológica.
- **Bienes públicos:** hay un desequilibrio entre la distribución de los beneficios y costos que provienen de un bien o servicio de la naturaleza. Mientras que los beneficios son de alcance global, no excluyen a terceros y son bienes no consumibles; los costos solo se internalizan en algunos pocos y difícilmente llegan a todos los beneficiarios, generando *free riders* o polizontes. Por ejemplo, la reducción de emisiones de gases de efecto invernadero hecha por un país genera beneficios colectivos en la mitigación del calentamiento global, pero los costos de estas reducciones no se distribuyen entre todos los países (Nordhaus, 2020).

En todas estas fallas hay un problema de costos ambientales: ya sean los costos de externalidades negativas, los costos de acceder a información o los de proveer un bien público ambiental, hay un tercero que los asume sin causa y, por efecto, sin percibir una compensación o retribución a cambio. De ahí que “internalizar” los costos ambientales sea una de las opciones preferenciales

de las políticas ambientales para reestablecer la transparencia del costo, incorporar el costo social, y estimular la conducta o comportamiento económico menos agresivo con el medio ambiente (Rosembuj, 1995, p. 245 y Patón, 2016, 91).

Justamente, uno de los principios ambientales que fundamenta las políticas de corrección, equilibrio y traslación de los costos ambientales es el “principio de internalización de costos ambientales”. Si bien este principio surge de las ciencias económicas como resultado del estudio de los costos sociales derivados del ambiente, ha sido adoptado por el derecho ambiental, especialmente por el área del derecho fiscal ambiental (Mayorga *et al*, 2019, p. 29).

¿Cuál es el objeto de este principio? Busca que los costos ambientales, en términos de costos reales o riesgos, sean internalizados por los sujetos que los generan o que obtienen beneficios no retribuidos del uso o aprovechamiento de bienes y servicios ambientales. En una perspectiva económica, busca que las decisiones de mercado (producción o consumo) incorporen los costos ambientales que generan o utilizan.

Diversos instrumentos internacionales y nacionales utilizan una denominación distinta, en términos de un “principio contaminador – pagador”. No obstante, esta denominación limita el alcance del principio con relación a otras fallas de mercado diferentes a las externalidades negativas. Por ejemplo, la falla de los bienes públicos surge por la dificultad de internalizar los costos de conservar y proveer bienes y servicios ambientales que son fundamentales para una vida digna, debido a que no existen incentivos para distribuir los costos entre todos los beneficiarios. Justamente, la provisión de bienes públicos está en el corazón de muchos problemas ambientales (Berk y Helfand, 2015, p. 50).

Es el caso de la Amazonía y el cambio climático: la conservación de los bosques Amazónicos genera inestimables beneficios globales para mitigar el cambio climático; sin embargo, cualquiera, en cualquier lugar del mundo, puede acceder a ellos libremente, sin el menor esfuerzo (Trinidad y Ortiz, 2019, p. 283). Este patrón no se sigue en los costos de conservar los bosques, que solo se distribuyen entre algunos, en especial, los pueblos indígenas. Diversas políticas climáticas y forestales les imponen limitaciones en el aprovechamiento de los recursos naturales dentro de sus territorios; sin embargo, nadie les retribuye el costo de oportunidad que se deriva de estas restricciones (Trinidad, 2020).

En tal sentido, el principio de internalización de costos ambientales puede fundamentar las políticas ambientales que contribuyan a “internalizar” los costos de la provisión de servicios ecosistémicos sobre aquellos que obtienen beneficios económicos, sociales y ambientales de estos. Por eso, acertadamente la LGA peruana recoge una concepción amplia de este principio e incluye disposiciones que superan la tradicional perspectiva de “contaminador-pagador”, como la posibilidad de que también se internalicen los “riesgos” ambientales o los costos asociados a la vigilancia y prevención ambiental:

“Principio de internalización de costos:

Toda persona natural o jurídica, pública o privada, debe asumir el costo de los riesgos o daños que genere sobre el ambiente.

*El costo de las acciones de prevención, vigilancia, restauración, rehabilitación, reparación y la eventual compensación, relacionadas con la protección del ambiente y de sus componentes de los impactos negativos de las actividades humanas debe ser asumido por los causantes de dichos impactos.”*⁴⁵ (El énfasis es nuestro)

134

En esa línea, otras normas con rango de ley también reconocen este principio, como la Ley Marco del Sistema Nacional de Gestión Ambiental, Ley 28245⁴⁶, la Ley que crea el Fondo de Contingencia para Remediación Ambiental, Ley 30321⁴⁷ y la Ley General de Transporte y Tránsito Terrestre, Ley N° 27181⁴⁸.

45 Artículo VIII del Título Preliminar de esta ley.

46 El literal n) del artículo 5° de esta ley establece que uno de los principios de la gestión ambiental del país es la valorización e internalización de los costos ambientales, bajo el principio contaminador – pagador.

47 El artículo 3° de esta ley establece lo siguiente:

“Artículo 3. Responsabilidad de los titulares de las actividades de hidrocarburos

3.1 La responsabilidad de la remediación ambiental corresponde al operador responsable, en base al principio de internalización de costos, la que se exige a través de los mecanismos correspondientes; por consiguiente, los titulares de las actividades de hidrocarburos deben garantizar que al cese o abandono de actividades o instalaciones no subsistan impactos ambientales negativos de carácter significativo, debiendo considerar tal aspecto al diseñar y aplicar los instrumentos de gestión ambiental que les correspondan, de conformidad con el marco legal vigente.”

48 Los artículos 6 y 23 de esta ley disponen lo siguiente:

“Artículo 6.- De la internalización y corrección de costos

6.1 El Estado procura que todos los agentes que intervienen en el transporte y en el tránsito perciban y asuman los costos totales de sus decisiones, incluidos los costos provocados sobre terceros

Si bien este principio ha sido usualmente asociado con los instrumentos económicos, como impuestos o derechos de comercialización, las sanciones y las regulaciones también pueden ser mecanismos de internalización de costos ambientales. De ahí que, como señale Salassa Boix, se pueda afirmar que este principio pueda explicarse en una triple dimensión: la reparadora, preventiva y punitiva (2016, p. 1010 y 1011). De esa manera, el principio de internalización de costos puede materializarse en alguno de los siguientes instrumentos.

Tabla 2

DIMENSIONES DEL PRINCIPIO DE INTERNALIZACIÓN DE COSTOS

Dimensión	Definición	Instrumento
Preventiva persuasoria	Se promueve una conducta ambientalmente deseable mediante la reducción o la exención de una obligación pecuniaria pública	Incentivos económicos
Preventiva disuasoria	Se busca desalentar una conducta contaminante internalizando el costo potencial del daño en el agente que lo genere	Derecho de daños y responsabilidad civil
		Tributos ambientales
Resarcitoria	Busca restaurar, rehabilitar, reparar y compensar un daño ambiental	Medidas correctivas ambientales
		Compensación ambiental
		Derecho de daños y responsabilidad civil
Punitiva	Se busca internalizar el costo social mediante una sanción	Sanciones administrativas, penales

Elaboración propia en base a Salassa Boix (2014, p. 1010 y 1011).

como consecuencia de tales decisiones. Asimismo, promueve la existencia de precios reales y competitivos en los mercados de insumos y servicios de transporte y corrige, mediante el cobro de tasas u otros mecanismos similares, las distorsiones de costos generadas por la congestión vehicular y la contaminación.

6.2 Cuando la corrección de costos no sea posible, aplica restricciones administrativas para controlar la congestión vehicular y garantizar la protección del ambiente, la salud y la seguridad de las personas.”

(...)

La LGA recoge una concepción amplia del principio de internalización de costos que puede abarcar diversos instrumentos económicos y regulatorios (Patón, 2016, p. 90), sin establecer una preferencia explícita por alguno de ellos. Sin embargo, la LGA parece aludir a dos de las dimensiones de este principio: la preventiva y la resarcitoria. En primer lugar, porque establece una obligación que recae tanto para los que generan riesgos como para los que produzcan daños sobre el ambiente. En segundo lugar, cuando propone la relación de costos ambientales, la LGA incluye a la prevención y vigilancia, así como la restauración y compensación ambiental.

En esa línea, los tributos son uno de los principales instrumentos de internalización de costos ambientales. A diferencia de otros instrumentos económicos, los tributos permiten incorporar los costos ambientales en la estructura de precios de los agentes privados, sin sujetarlos a su voluntariedad, por su preclaro carácter coercitivo. Por otro lado, a diferencia de las sanciones u otros instrumentos de comando y control, no requieren de una costosa y compleja infraestructura institucional para evitar los daños ambientales, por lo que son herramientas costo efectivas (Sunstein, 2006, p. 375). Además, son instrumentos que promueven la innovación tecnológica, al darle un margen de acción al agente contaminador para reconvertir su sistema de producción a uno amigable con el medio ambiente (Harding, 2013, p. 135).

136

Además, la tributación puede brindar certeza al mercado al proporcionar un precio a la contaminación (Stern, 2016, p. 107), lo que contribuye con optimizar los niveles de transparencia de la política ambiental, pues los ciudadanos podrán observar si determinados sectores están siendo beneficiados frente a otros, por ejemplo, mediante subsidios fiscales (Harding, 2013, p. 135).

“Artículo 23.- Del contenido de los reglamentos

(...)

c) Reglamento Nacional de Gestión de Infraestructura

Define las pautas para las normas técnicas de diseño, construcción y mantenimiento de carreteras, caminos y vías urbanas.

Define las pautas para las especificaciones y características de fabricación de los elementos de señalización y los protocolos técnicos que aseguran la compatibilidad de los sistemas de comunicación y control de semáforos. Define las condiciones del uso del derecho de vía para la instalación de elementos y dispositivos no relacionados con el transporte o tránsito.

Contiene asimismo las exigencias de internalización y control de impactos asociados al estacionamiento de vehículos en las vías y al funcionamiento de actividades que generan o atraen viajes.”

Estos atributos de la fiscalidad verde para internalizar los costos de la contaminación, generar recursos y desalentar conductas también ha sido puesta de relieve por el “Relator Especial sobre derechos humanos y el medio ambiente” de la ONU que recomendó la aplicación de un impuesto al carbono para enfrentar al cambio climático y financiar las actividades de mitigación y adaptación en los países pobres y no desarrollados (ONU, 2019, p. 29).

Por tal razón, como menciona Rosembuj, la protección ambiental a través de este principio no puede llevarse a cabo, congruentemente, si no es a través del sistema tributario (1995, p. 242). De ahí que un sector de la doctrina considere que este principio se constituye en el ratio iuris de los tributos ecológicos (Patón, 2016, p. 92 y García, 2012, p. 302).

c. Marco convencional del principio tributario de internalización de costos ambientales

Si bien este principio no ha sido desarrollado expresamente por la Corte IDH, sí tendría soporte convencional. Entre los tratados y normas internacionales ambientales utilizados por la Corte IDH para especificar el contenido y alcance de las obligaciones asumidas por los Estados bajo la CADH con relación a prevenir daños ambientales, la Corte IDH utilizó la Declaración de Río sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo⁴⁹, la que en su principio 16 dispone lo siguiente:

“PRINCIPIO 16

*Las autoridades nacionales deberían procurar fomentar **la internalización de los costos ambientales y el uso de instrumentos económicos, teniendo en cuenta el criterio de que el que contamina debe, en PRINCIPIO, cargar con los costos de la contaminación, teniendo debidamente en cuenta el interés público y sin distorsionar el comercio ni las inversiones internacionales.***” (El subrayado es nuestro).

No fue la primera vez, ya en la sentencia Caso Pueblos Kaliña y Lokono Vs. Surinam, la Corte había utilizado esta declaración para determinar el contenido de los estándares sobre pueblos indígenas que deben cumplir los Estados cuando

49 Declaración de Río sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo, Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo, Río de Janeiro, 3-14 de junio de 1992, Doc. ONU NCONP.I51/26/Rev.1 (Vol. 1).

promueven áreas naturales protegidas o instrumentos públicos de conservación de la biodiversidad.⁵⁰ Asimismo, en la sentencia del caso Comunidades Indígenas Miembros de la Asociación Lhaka Honhat Vs. Argentina, la Corte IDH aplicó el Principio 22 de la Declaración de Río para clarificar la relación de las comunidades indígenas y el ambiente en el manejo de sus territorios.⁵¹

Cabe destacar que hay una corriente doctrinaria que plantea que, al igual que los principios precautorio, de prevención y de responsabilidades comunes pero diferenciadas, este principio se han convertido en un principio de derecho internacional público, como resultado de su aplicación en múltiples acuerdos ambientales internacionales (Falcão, 2016, p. 49 y Cotrell y Falcão, 2018, p. 38).

Desde las normas internas, el principio de internalización de costos ambientales no está recogido explícitamente en la CPP. Sin embargo, en base a una interpretación conjunta de los artículos 2, numeral 1⁵² y 22⁵³; 30⁵⁴, 70⁵⁵, 44⁵⁶ y 74^o de la CPP, se puede inferir que, al ejercer la potestad tributaria, el Estado debe respetar y garantizar el derecho a gozar de un medio ambiente saludable, adecuado y equilibrado. Justamente, la LGA ley establece los principios y normas básicas para asegurar el “efectivo ejercicio” de este derecho⁵⁷, recogiendo al principio de internalización de costos ambientales de forma explícita.

50 Caso Pueblos Kalíña y Lokono Vs. Surinam. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 25 de noviembre de 2015. Serie C No. 309, párrs. 177 a 179.

51 Caso Comunidades Indígenas Miembros de la Asociación Lhaka Honhat Vs. Argentina. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 6 de febrero de 2020, párr. 250.

52 Derecho a la vida y a la integridad física.

53 Derecho a gozar de un medio ambiente adecuado y equilibrado.

54 Vigencia de derechos innominados.

55 Derecho a la salud.

56 Deber de garantizar los derechos fundamentales.

57 Precisamente, el artículo 1º de esta norma establece lo siguiente:

“La presente Ley es la norma ordenadora del marco normativo legal para la gestión ambiental en el Perú. Establece los principios y normas básicas para asegurar el efectivo ejercicio del derecho a un ambiente saludable, equilibrado y adecuado para el pleno desarrollo de la vida, así como el cumplimiento del deber de contribuir a una efectiva gestión ambiental y de proteger el ambiente, así como sus componentes, con el objetivo de mejorar la calidad de vida de la población y lograr el desarrollo sostenible del país.” (El énfasis es nuestro).

De ahí que se pueda afirmar que exista un doble título competencial exigible para la tributación ambientales en el Perú (Patón, 2016, p. 71): en primer lugar, a través del reconocimiento constitucional a un derecho al medio ambiente; y, en segundo lugar, mediante la obligación constitucional de que la potestad tributaria respete y garantice los derechos humanos.

Además, este principio también encuentra fundamento constitucional en el principio de solidaridad, que exige el cumplimiento ineludible de deberes constitucionales con la sociedad y con las futuras generaciones, como es el caso del deber de contribuir “(...) *al sostenimiento de los gastos públicos que genera la reparación y el restablecimiento del medio ambiente dañado*” (Patón, 2016, p. 92). Así, el principio de solidaridad es el fundamento de las prestaciones para proteger los bienes colectivos, en especial, de aquellos que como el ambiente son vulnerables, y una de las prestaciones esenciales es la tributación mediante el deber de contribuir (Herrera Molina, 2000, p. 44). En esa línea, Rosembuj indica lo siguiente:

“El criterio ambiental de la legitimidad y justificación del tributo tiene como soporte el de quien contamina paga, que sirve para denotar la capacidad contaminante y para connotar su contenido económico y social (solidaridad colectiva) de cara al deber de contribuir al gasto público, conforme a la capacidad económica” (1995, 245).

139

En ese sentido, es importante mencionar que el TC ha señalado que mediante la optimización del principio de solidaridad se pueden corregir las posibles deformaciones que el mercado pueda producir⁵⁸, como sería el caso de la falla de mercado de las externalidades negativas que se genera por daños al medio ambiente (Kolstad, 2011, p. 92 y Stiglitz, 2000, p. 96). Por eso, se puede decir que el principio de internalización de costos se concreta “(...) *la solidaridad colectiva como eje básico de colaboración en la función pública de protección del medio ambiente y se conecta con la asignación del coste social del perseguido equilibrio medioambiental*”. (Patón, 2016, 91)

En adición, como hemos mencionado, el deber de contribuir al gasto público en un Estado Constitucional no tiene un carácter meramente neutral, sino que tiene por objeto garantizar el disfrute de los derechos humanos y los bienes

58 STCs 0048-2004-AI/TC (fundamento 16) y 00012-2019-131/TC (fundamento 69).

comunes y públicos que permitan su efectividad. Por eso, coincidimos con Rosemboj cuando señala que el deber de contribuir es el fundamento de que la potestad tributaria sea utilizada para cumplir fines ambientales:

“El deber de contribuir al gasto público abarca, en su fundamento, la necesidad de satisfacer, por su intermedio, bienes comunes, generales, indivisibles para el conjunto social. El bien ambiente es uno de ellos, como lo es la defensa, justicia o educación. Y esto siempre ha sido así, lo que pasa es que ahora, ante el riesgo de su degradación irreversible, es cuando su conservación y utilización convoca el ejercicio de la potestad tributaria en la guardia del equilibrio ecológico y los ecosistemas en consideración” (El énfasis es nuestro) (1998, p. 44 y 45).

En esa misma línea, debemos señalar que el TC peruano ha reconocido que este principio es uno de los “elementos que forman parte del contenido constitucionalmente protegido” del derecho al medio ambiente⁵⁹. Asimismo, en la STC 0041-2004-AI/TC el Tribunal utilizó este principio para justificar que una tasa municipal por concepto de arbitrios, que tiene naturaleza tributaria, se determine en función de criterios ambientales:

140

“Para el Tribunal resulta razonable que quien contamina más -por generación de basura y desperdicios-, debe pagar un arbitrio mayor.”

Sin embargo, en las STCs 0048-2004-PI/TC y 00012-2019-131/TC el TC ha sido más explícito sobre la obligación que le asiste a las autoridades nacionales con relación al principio de internalización de costos ambientales:

*“(…) En este orden de ideas, las autoridades nacionales deberán procurar y fomentar la internalización de los costos ambientales y el uso de instrumentos económicos, teniendo en cuenta el criterio de que el que contamina debe, en principio, cargar con los costos de la contaminación, priorizando el interés público y sin distorsionar el comercio ni las inversiones internacionales.”*⁶⁰(El subrayado es nuestro).

59 En la STC 2002-2006-PC/TC (fundamento 33), el TC analizó los “elementos que forman parte del contenido constitucionalmente protegido” del derecho a un medio ambiente equilibrado y adecuado al desarrollo de la vida, remitiéndose precisamente al Principio 16, entre otros, de la Declaración de Río, el mismo que recoge al principio de internalización de costos.

60 Fundamentos 21 y 83 respectivamente.

d. Principio tributario de internalización de costos ambientales y el deber de prevención

Como mencionamos, la redacción de la LGA es clara con relación a la finalidad de este principio: los costos sociales de las externalidades negativas ambientales no solo se transfieren en las personas que generen daños sobre el ambiente, sino también sobre aquellos que generen riesgos. Es decir, no solo estamos ante un principio que busque internalizar los costos de restauración y compensación de daños ambientales⁶¹, sino también, o sobre todo, ante un principio de prevención de daños ambientales. Esto queda confirmado por el segundo párrafo del artículo VIII del Título Preliminar de la LGA, que incluye los costos de prevención y vigilancia ambiental, como sería el caso de todos los costos de control y monitoreo de las áreas naturales protegidas o los de control de contaminación sobre la atmósfera:

*“El costo de las acciones de prevención, vigilancia, restauración, rehabilitación, reparación y la eventual compensación, relacionadas con la protección del ambiente y de sus componentes de los impactos negativos de las actividades humanas debe ser asumido por los causantes de dichos impactos.”*⁶² (El énfasis es nuestro)

Por eso mismo, nuestra LGA no ha acudido a la denominación usual del “principio contaminador-pagador”⁶³, que parece legitimar el “pagar” por “contaminar” y enfoca la obligación a partir del daño, sino que incluye una fórmula amplia que comprende la obligación de internalizar los costos de los potenciales daños al ambiente en el proceso de producción del agente contaminador (DAR,

61 El TC parece haber querido aludir en la STC 03343-2007-PA/TC (fundamento 5) erróneamente que este principio solo se aplica a los daños:

“Debe enfatizarse que la prevención y, desde luego, la realización de acciones destinadas a ese fin tiene especial relevancia, ya que siempre es preferible evitar el daño (principio de prevención y principio de precaución) a tener que indemnizar perjuicios que pueden ser sumamente costosos para la sociedad. ¡Y es que, de lo contrario, abusar del principio contaminador pagador, podría terminar por patrimonializar relaciones y valores tan caros para el Derecho Constitucional! En este sentido, si el Estado no puede garantizar a los seres humanos que su existencia se desarrolle en un ambiente sano, estos sí pueden exigir del Estado que adopte todas las medidas necesarias de prevención que lo hagan posible.”

62 Artículo VIII del Título Preliminar de esta ley.

63 Como sí lo hace el literal n) del artículo 5º de la Ley Marco del Sistema Nacional de Gestión Ambiental, Ley 28245.

2015, p. 25). Por eso, como menciona Betancor, este principio es el incentivo más sobresaliente para evitar el daño, porque presupone “(...) *que la perspectiva de afrontar unos considerables costes económicos derivados de la reparación es un mecanismo eficaz y eficiencia de la disuasión*”; de ahí que tenga una finalidad preventiva: al mismo tiempo evita la producción del daño e impulsa al agente a buscar otra opción menos dañina (2014, p. 289 y 299).

Así, este principio ha dejado de ser concebido como un mecanismo esencialmente “reparador” de daños ambientales para convertirse en un mecanismo preventivo. Como menciona la Corte Constitucional de Colombia⁶⁴, este principio ha sido reinterpretado para aproximarse a un entendimiento más comprensivo de la naturaleza y de sus desafíos⁶⁵, en base a un enfoque que se funda principalmente en el concepto de prevención del deterioro ambiental.⁶⁶ Precisamente, en la Sentencia T-080/15, esta Corte fue más enfática sobre el rol preventivo de este principio:

Para comprender el precitado principio de una manera acorde a la Constitución ecológica, la jurisprudencia de esta Corporación lo ha encuadrado dentro del objetivo central de prevención del daño ambiental. Se busca que las personas responsables de una eventual contaminación o de un daño paguen los costos de las medidas necesarias para prevenirla -cuando sea posible-, mitigarla y reducirla. Pero no se trata solamente de “reducir la polución, sino incentivar el diseño de tecnologías amigables con el ambiente y que reduzcan el impacto ambiental de las actividades industriales”, mediante un sistema de informes previos, controles, inspecciones, pagos, multas y sanciones pecuniarias. De esta forma, a lo que se apunta, más allá del pago de una determinada cantidad de dinero, es a ajustar efectivamente el comportamiento de los agentes públicos y privados para que respeten y protejan los recursos naturales

64 Es importante mencionar que Colombia también ha recogido a este principio en una norma con rango de ley, tal es el caso de la Ley 99 de 1993, que establece lo siguiente:

Artículo 1º.- Principios Generales Ambientales. La política ambiental colombiana seguirá los siguientes principios generales:

(...)

7. El Estado fomentará la incorporación de los costos ambientales y el uso de instrumentos económicos para la prevención, corrección y restauración del deterioro ambiental y para la conservación de los recursos naturales renovables.

65 Véase la Sentencia C-220/11 (Fundamento 2.5.1.1).

66 Véase la Sentencia C-449/15 (Fundamento 6.2).

*El ideal ha de ser entonces brindar unos parámetros científicos y sociales que permitan identificar con la mayor precisión posible las amenazas graves para el medio ambiente y **prevenir las eficazmente.***”⁶⁷ (El énfasis es nuestro)

En esa línea, estamos de acuerdo con la distinción planteada por Betancor y Foy sobre el ámbito temporal en el que este principio opera. Mientras que el principio de internalización opera como un instrumento *ex ante* al daño ambiental, para prevenirlo y darle margen de actuación al agente económico para evitarlo; el principio de responsabilidad opera cuando el daño se ha materializado y es necesario internalizar el costo de restaurar, rehabilitar o compensar (Betancor, 2014, p. 291):

*“En lo que respecta al principio de internalización de costos, conocido como “contaminador pagador”, éste suele confundirse con el de responsabilidad por daño, que implica mayormente un mecanismo de intervención “ex post” al acontecimiento dañoso. En realidad, **el principio en cuestión tiene un carácter de intervención anticipada – “ex ante” – precisamente para evitar externalizar y no tener que responder luego por daños que se evitaron a su debido tiempo**”* (El énfasis es nuestro) (Foy, 2008, p. 235).

143

Justamente, la faz preventiva de este principio se materializa a través de la tributación, pues el objetivo de la fiscalidad ambiental es evitar y prevenir un daño ambiental futuro, operando sobre el comportamiento y la conducta de las personas y empresas para desalentar y desincentivar conductas ambientalmente no deseables. Como menciona Salassa Boix, la tributación no pueden reflejar la dimensión punitiva del principio de internalización de costos, porque los tributos no tienen como hecho generador a un ilícito, ni tampoco puede reflejar la dimensión reparadora porque los tributos no buscan regresar a una situación previa al daño ambiental, ni buscan rehabilitar o restaurar el medio ambiente afectado (2016, p. 1011).

Más bien, el objetivo de los tributos ambientales consiste en desmotivar, desalentar o desincentivar conductas antiecológicas, mediante el incremento de los costos de las actividades o bienes que generan las externalidades negativas ambientales (Salassa Boix, 2016, p. 1013). De ahí que el principio de internalización

67 Fundamento 5.3.4.

de costos y, en general, la tributación ecológica tengan una vertiente estrictamente preventiva (Patón, 2016, p. 91 y 154). Es más, como bien menciona García, el núcleo esencial de la tributación ambiental es la manifestación preventiva del principio de internalización de costos ambientales (2012, p. 306).⁶⁸

4. Conclusiones

Como vimos, la tributación ha sufrido un cambio estructural con el advenimiento del Estado Constitucional. En un Estado liberal, era un instrumento neutral orientado a financiar los gastos generales del Estado, que concebía su relación con los derechos en base a límites. En un Estado Constitucional, con una mayor prevalencia de los derechos sociales, el rol del tributo no se circunscribe a la recaudación. La tributación asegura y garantiza el disfrute pleno de los derechos humanos

En esa línea, el clásico principio tributario de legalidad, fundamentado en la cláusula liberal de autoimposición democrática, ha dejado de ser el elemento esencial de validez de la potestad tributaria, por la preeminencia de la CPP y los tratados internacionales sobre derechos humanos, como la CADH.

144

Con el Estado Constitucional, también ha surgido el principio de la solidaridad que fundamenta el compromiso que todos los ciudadanos asumen con los fines sociales del Estado. Empero, este compromiso va más allá de un vínculo moral, ético o voluntario, pues tiene implicancias jurídicas y políticas concretas, las que se caracterizan en deberes. Justamente, uno de los ámbitos en el que adquiere sustancia el principio de solidaridad es el deber de proteger el medio ambiente.

De esa manera, se puede afirmar que en un Estado Constitucional, la tributación asegura la aplicación del principio de igualdad material y redistribuye el gasto público para superar la desigualdad social y la pobreza. Asimismo, garantiza la movilización del máximo de recursos disponibles para garantizar la efectividad de los derechos humanos. Por eso, a partir de un enfoque de derechos humanos,

68 Cabe indicar que el TC peruano ha señalado que las empresas deben de internalizar ciertos costos sociales y ambientales que le permitan prevenir el origen o escalamiento de conflictos sociales. Véanse las STC 00001-2012-PI/TC (Fundamento 50) y 0048-2004-PI/TC (Fundamento 21).

los Estados deben garantizar la vigencia y aplicación del principio de correlación de ingreso y gasto público.

Sin embargo, la tributación garantiza los derechos humanos más allá del financiamiento y la correlación ingreso-gasto. Por ejemplo, a través del principio de internalización de costos ambientales y la fiscalidad ambiental, busca desalentar y evitar riesgos y daños sobre el medio ambiente.

De ahí que la tributación redefinida en base al principio de solidaridad y al deber de contribuir, persigue fines extrafiscales de carácter ambiental en tres dimensiones: (i) genera los máximos recursos disponibles para financiar las acciones y medidas de prevención y protección ambiental, (ii) evita, desalienta y previene daños ambientales mediante el principio de internalización de costos, y (iii) incentiva conductas favorables al medio ambiente, como la reducción de emisiones de gases de efecto invernadero.

En esa línea, el principio de internalización de costos ambientales busca internalizar las externalidades negativas que los agentes económicos generan o son susceptibles de generar sobre el ambiente. La LGA recoge una concepción amplia del principio de internalización de costos que puede abarcar diversos instrumentos económicos y regulatorios. Sin embargo, en materia tributaria, este principio tiene una función preventiva, pues busca evitar, prevenir y desalentar un daño ambiental futuro, incidiendo sobre el comportamiento y la conducta de los productores o consumidores.



Bibliografía

- **BERK, Peter y Gloria HELFAND**
2015 *The Economics of the Environment*. Noida: Pearson.
- **BETANCOR RODRIGUEZ, Andrés.**
2014 *Derecho ambiental*. Madrid: La Ley.
- **COTRELL, Jacqueline y Tatiana FALCÁO.**
2018 *A climate of fairness: Environmental Taxation and Tax Justice in Developing Countries*. Viena: Vienna Institute for International Dialogue and Cooperation (VIDC).

- **CORTE CONSTITUCIONAL DE COLOMBIA**
 - 2015 C-449/15. Sentencia del 16 de julio de 2015.
 - 2015 T-080/15. Sentencia del 20 de febrero de 2015.
 - 2011 C-220/11. Sentencia del 29 de marzo de 2011.
 - 1999 T-046/99. Sentencia del 29 de enero de 1999.
- **DERECHO, AMBIENTE Y RECURSOS NATURALES - DAR**
 - 2015 *Los principios ambientales en un Estado Democrático y Constitucional según la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*. Consulta: 01 de enero de 2021.
https://www.dar.org.pe/archivos/docs/principios_ambientales_julio15.pdf
- **DE TRAZEGNIES GRANDA, Fernando**
 - 1994 “Estrategias de derecho privado para conservar la naturaleza y luchar contra la contaminación ambiental”. *Themis*. Lima, 1994, N° 30, pp. 207-219.
- **FALCÃO, Tatiana**
 - 2016 *A proposition for a multilateral carbon tax treaty*. Doctoral dissertation, Vienna University of Business and Economics, 2016. Recuperado de: <http://permalink.obvsg.at/wuw/AC13710313>
- **FOY VALENCIA, Pierre**
 - 2008 Consideraciones sobre la justicia ambiental en el sistema jurídico peruano. *THEMIS Revista De Derecho*, (56), 231-247. Recuperado de: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/9212>
- **GARCÍA NOVOA, Cesar**
 - 2012 *El concepto de tributo*. Buenos Aires: Marcial Pons
- **HARDING, Michelle**
 - 2013 “Impuestos ambientales, otras medidas e innovación”. En: ÁLVAREZ PELEGRY, Eloy y Macarena LARREA BASTERRA (Coordinadores). *Energía y tributación ambiental*. Madrid: Marcial Pons, pp. 133-144.
- **HERRERA MOLINA, Pedro**
 - 2000 *Derecho Tributario Ambiental: la introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*. Madrid: Marcial Pons.
- **KOLSTAD, Charles D.**
 - 2011 *Environmental economics*. New York: Oxford University Press.
- **MAYORGA, P., CUMANDÁ, B., BANDERAS, C., JOSÉ, F., NARANJO, J., VINICIO, G., ORTIZ, S., ALEXANDRA, M.**

- 2019 “Principio ‘quien contamina paga’ y los derechos de la naturaleza en la legislación ambiental ecuatoriana”. *Debate Jurídico Ecuador. Revista Digital de Ciencias Jurídicas de UNIANDES* Vol. 2 / Nro. 1 / enero-abril / Año. 2019.
- Recuperado de: <http://45.238.216.13/ojs/index.php/DJE/article/download/1282/611>
- **MORENO-SÁNCHEZ, Rocio del Pilar.**
- 2012 *Incentivos económicos para la conservación: un marco conceptual*. Lima: Sociedad Peruana de Derecho Ambiental.
- **NORDHAUS, William.**
- 2020 *The Climate Club. How to Fix a Failing Global Effort*. Consulta: 01 de enero de 2021.
- Recuperado de <https://www.foreignaffairs.com/articles/unitedstates/2020-04-10/climate-club>
- **ORGANISMO DE LAS NACIONES UNIDAS**
- 2019b Report of the Special Rapporteur on extreme poverty and human rights, Olivier De Schutter. Climate change and poverty. General Assembly. Human Rights Council. Forty-first session . Agenda item 3. A/HRC/41/39.
- 2014b Report of the Special Rapporteur on extreme poverty and human rights, Magdalena Sepúlveda. Taxation and human rights. General Assembly. Human Rights Council. Twenty-six session. Agenda item 3. A/HRC/26/28.
- **PATÓN GARCÍA, Gemma**
- 2016 *Fiscalidad ambiental, responsabilidad social y desarrollo sostenible en América Latina. Propuestas para el Perú*. Lima: Thomson Reuters.
- **RAMOS-FUENTES, Gloria y Patricio MASBERNAT**
- 2019 “Asuntos tributarios en la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos”. *Dikaion*, 28 (2), pp. 404-439. Disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7113868>. DOI: <https://doi.org/10.5294/dika.2019.28.2.8>.
- **ROSEMBUJ, Tulio**
- 1998 “Tributos ambientales”. En YÁBAR Ana (Editora). *Fiscalidad Ambiental*. Barcelona: CEDECS.
- **SALASSA BOIX, Rodolfo**
- 2016 “Tributos ambientales: la aplicación coordinada de los principios quien contamina paga y de capacidad contributiva”. *Revista Chilena de Derecho*. Pontificia Universidad Católica de Chile, diciembre 2016, Vol. 43, N° 3, pp. 1005-1030.

- **SUNSTEIN, Cass R.**
2006 Riesgo y razón: seguridad, ley y medioambiente Gobierno. Buenos Aires: Katz.
- **STERN, Nicholas**
2016 *Why Are We Waiting? The logic, urgency, and promise of tackling Climate Change.* Cambridge: The MIT Press.
- **STIGLITZ, Joseph E.**
2000 *La economía del sector público.* Barcelona: Antoni Bosch Editor.
- **TARSITANO, Alberto**
2014 “Aspectos jurídicos de la imposición ambiental”. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario.* Lima, 2014, N° 57, pp. 7-40, Lima.
- **TORRES SÁNCHEZ, María**
2015 *La potestad de los pueblos indígenas sobre los recursos naturales.* Tesis para optar por el título de licenciada en derecho. Lima: PUCP, Facultad de Derecho.
- **TRINIDAD ALVARADO, Carlos**
2020 *Cambio climático y pueblos indígenas en el Perú: ¿políticas ambientales o políticas de desarrollo?* Consulta: 06 de julio de 2020.
<https://polemos.pe/cambio-climatico-y-pueblos-indigenas-en-el-peru-politicas-ambientales-o-politicas-de-desarrollo/>
2018 *Aporte por conservación: Las contribuciones para el financiamiento ambiental.* Consulta: 01 de enero de 2021.
<https://www.actualidadambiental.pe/aporte-por-conservacion-las-contribuciones-para-el-financiamiento-ambiental/>
2015 *Incentivos fiscales para la conservación: situación actual.* Lima: Sociedad Peruana de Derecho Ambiental.
- **TRINIDAD ALVARADO, Carlos y Ernesto ORTIZ**
2019 *Precio al carbono en el Perú: transición energética y justicia climática.* TRINIDAD ALVARADO, Carlos. (editor). Precio al carbono en América Latina. Tendencias y oportunidades. Lima: Fundación Konrad Adenauer, pp. 270-317.
- **WIELAND, Patrick**
2017 Introducción al derecho ambiental. Lima: PUCP.
- **ZAGREBELSKY, Gustavo**
2011 El derecho dúctil. Ley, derechos, justicia. Madrid: Editorial Trotta.