

EL “IMPUESTO AL FUEGO” DE LA PROVINCIA DE CÓRDOBA: ¿TRIBUTO AMBIENTAL O RECAUDATORIO?*

THE “FIRE TAX” OF CORDOBA PROVINCE: ENVIRONMENTAL
OR COLLECTION TAX?

*Rodolfo Salassa Boix***

Resumen: Desde hace ya un tiempo que el vulgarmente llamado “impuesto al fuego”, legislado por la Provincia de Córdoba en el año 2004, viene suscitando diversas polémicas jurídicas, las cuales se ven alimentadas durante la temporada de incendios que normalmente azota a nuestra provincia en épocas invernales. Este año, en el que se cumple una década de su implantación, seguramente no será la excepción y la discusión se verá nuevamente avivada desde los diferentes sectores afectados. Sin ánimo de pretender abarcar el amplio espectro de cuestiones jurídicas que versan sobre esta controvertida carga fiscal, el objetivo del trabajo estriba en determinar si este impuesto provincial encaja dentro de la categoría de tributos ambientales, como una sub-especie de tributo extra-fiscal, o forma parte de los clásicos tributos recaudatorios. Dilucidar este interrogante no será una tarea sencilla pero sí fructífera ya que, entre otras ventajas, ayudará a organizar algunas cuestiones conceptuales dentro del ámbito fiscal; permitirá comprender la finalidad que prevalece en el tributo bajo análisis y, en consecuencia, hacia dónde debe orientarse su aplicación y aportará ciertos elementos útiles a la hora de legislar futuros gravámenes ecológicos.

Palabras - clave: Fiscalidad ambiental - Impuesto al fuego - Medio ambiente - Políticas públicas ecológicas - Tributos ambientales.

Abstract: The commonly called “fire tax” legislated by the Province of Cordoba in 2004, has been raising several legal controversies which are fed during the fire season that normally punishes our Province in winter times. This year, in which a decade of its implementation is satisfied,

*Trabajo recibido para su publicación el 26 de febrero de 2014 y aceptado para su publicación el 18 de marzo.

**Abogado, Universidad Nacional de Córdoba, Argentina. Magister en Derecho de la Empresa y la Contratación y Doctor en Derecho - mención europea (premio extraordinario), Universidad Rovira i Virgili de Tarragona, España. Profesor de Derecho tributario de la Universidad Rovira i Virgili de Tarragona, España y la Universidad Nacional de Córdoba, Argentina (rodolfoboix@hotmail.com).

will surely be no the exception and discussion will be revived from the different concerned sectors. Without pretending to cover the broad range of legal issues related with this controversial tax burden, the objective of this work is to determine whether this provincial tax fits into the category of environmental taxes, as a sub-species of non-fiscal purposes levy, or into the classic collection taxes. Untangling this question is not a simple task but it is really fruitful because, among other benefits, help us to organize some conceptual matters within the tax field; allowed us to understand the purpose that prevails in the tax under analysis and provide us some useful items in order to legislate future ecological taxes.

Keywords: Environmental taxation - Fire tax - Environment - Ecological public policies - Environmental taxes.

Sumario: -I. Introducción. -II. Noción y elementos definatorios de los tributos ambientales. -II.1. Pertenencia a la categoría de tributos. - II.2. Finalidad principal de carácter extra-fiscal. - II.3. Ausencia de naturaleza sancionatoria. - II.4. Es innecesario que exista una asignación específica de los fondos. - III. Regulación del “Impuesto al fuego” de la Provincia de Córdoba. - IV. Conclusiones. -V. Bibliografía consultada.

I. Introducción

En el mundo actual es prácticamente imposible concebir una sociedad mínimamente organizada sin la presencia del poder regulador del Estado, llevado a la práctica con mayor o menor intensidad. Dicho poder puede ejercerse mediante diferentes maneras, y una de ellas es justamente a través del sistema fiscal y sus variantes. En este sentido es cada vez más común encontrar tributos cuya finalidad principal va más allá de la mera obtención de recursos económicos, operando así como verdaderos instrumentos reguladores de conducta.

La actividad financiera del Estado, definida como la actividad encaminada a la obtención de ingresos y realización de gastos para satisfacer las necesidades públicas, ha ido evolucionando y utilizando nuevos métodos de actuación acorde a los objetivos planteados. Así las cosas, ya nadie concibe que dicha actividad se limite a la obtención de sumas de dinero para luego financiar gastos públicos, sino que también se utiliza para la consecución de otros fines constitucionalmente legítimos y exigibles (1), entre los cuales se encuentra la protección ambiental. La consolidación del intervencionismo estatal a través de la Hacienda Pública exaltó esta especial capacidad de los gravámenes a efectos de ser utilizados para el logro de fines públicos, no como instrumento exclusivamente recaudador sino como un mecanismo regulador que influye en los hechos

(1) Perrone sostiene que “esta difusa divergencia entre objetivos y efectos de las políticas fiscales se pone de manifiesto en la tendencial pérdida de consenso que ha caracterizado la acción de la finanza pública en las democracias occidentales en el último cuarto de siglo, por las crecientes dificultades que encuentran las políticas de reequilibrio y reclasificación del gasto público que emplean los tradicionales instrumentos de política fiscal” (PERRONE, R. “La imposición y el ambiente”, *Tratado de derecho tributario* (Dir. Amatucci), T. 11, Bogotá, Temis, 2001, p. 424).

económicos y sociales de los contribuyentes. Estos tributos conviven armónicamente con aquéllos que tienen una finalidad orientada eminentemente a la obtención de recursos (2). Todo ello ha generado que, a partir de su aspecto teleológico, la doctrina divide a los gravámenes dos grandes grupos: tributos con fines recaudatorios y tributos con fines extra-fiscales.

Los supuestos y las finalidades que pueden abarcar los tributos con fines extra-fiscales (o tributos reguladores) son sumamente variados y es prácticamente imposible enumerarlos sin dejar algún caso fuera de la lista. Entre ellos podemos mencionar, a guisa de ejemplo, los siguientes: protección del medio ambiente, reorganización del consumo y el ahorro como objetivos macroeconómicos, impulso de políticas agrarias, políticas de vivienda, reorientación de la balanza comercial, entre muchos otros. De todas ellas, la finalidad que nos interesa a efectos del presente trabajo es la protección del medio ambiente y, en última instancia, los “tributos ambientales”.

Desde hace ya varios años que el vulgarmente llamado “impuesto al fuego” (3), legislado por la Provincia de Córdoba en el año 2004, viene suscitando diversas polémicas jurídicas, las cuales se ven alimentadas durante la temporada de incendios que normalmente azota a nuestra provincia en épocas invernales. Este año, en el que se cumple una década de su implantación, seguramente no será la excepción y la discusión se verá nuevamente avivada desde los diferentes sectores afectados.

Sin ánimo de pretender abarcar el amplio espectro de cuestiones jurídicas que versan sobre esta controvertida carga fiscal, el objetivo del trabajo estriba en determinar si este impuesto provincial encaja dentro de la categoría de tributos ambientales, como una sub-especie de tributo extra-fiscal, o forma parte de los clásicos tributos recaudatorios. Uno de los principales motores de este planteamiento estriba en la creencia de que por tratarse de una carga fiscal vinculada a la prevención del fuego puede considerarse un tributo ambiental.

Dilucidar este interrogante no será una tarea sencilla pero sí fructífera ya que, entre otras ventajas, ayudará a organizar algunas cuestiones conceptuales dentro del ámbito fiscal; permitirá comprender la finalidad que prevalece en el tributo bajo análisis y, en con-

(2) Esta convivencia de finalidades fue muy bien señalada hace ya tiempo por SÁINZ DE BUJANDA de la siguiente forma: “Todo conjunto de impuestos en cualquier organización política es por ineludible necesidad ‘sistemático’ en el sentido que la integración armónica de los diversos gravámenes se alcanza, en grado más o menos intenso, por otra razón, de las exigencias prácticas o de ambas cosas a la vez. Una pluralidad tributaria desprovista de todo elemento integrador, no serviría de apoyo a ninguna organización financiera, no sólo porque sería contraria a la lógica más elemental... sino... porque no suministraría los medios indispensables para atender a los fines públicos” (SÁINZ DE BUJANDA, F. “Hacienda y derecho. Estudio de derecho financiero”, Institutos de Estudios Políticos, Madrid, V. II, 1962, pp. 254-258).

(3) La normativa lo designa como “Aporte para la Prevención y Lucha Contra el Fuego”, lo cual complica considerablemente su ubicación dentro de las tres categorías clásicas de tributos: impuestos, tasas y contribuciones especiales.

secuencia, hacia dónde debe orientarse su aplicación y aportará ciertos elementos útiles a la hora de legislar futuros gravámenes que pretendan ostentar la categoría de ecológicos.

Antes de continuar es importante dejar en claro que en esta instancia no pretendemos analizar cuestiones como la pertinencia o no de aplicar el impuesto de ciernes; la problemática en torno a la composición y distribución del fondo para la prevención o lucha contra el fuego o los posibles solapamientos de competencias fiscales con otros niveles de gobierno. Todas estas temáticas son sumamente importantes e interesantes desde el punto de vista científico y práctico pero, de momento, escapan a nuestro objeto de investigación.

A los fines de alcanzar el objetivo propuesto, el trabajo se enfoca esencialmente desde una visión dogmática del Derecho y consta de dos grandes partes. Por un lado, desarrollaremos la noción de los tributos ambientales y sus elementos definitorios y, por el otro, analizaremos la normativa vigente que regula el llamado “impuesto al fuego”. A partir de allí, contrastando la esencia y el contenido del mentado impuesto con la noción de tributos ambientales, estaremos en condiciones de emitir una conclusión y afrontar el interrogante planteado.

II. Noción y elementos definitorios de los tributos ambientales

En el punto anterior hemos adelantado que los tributos ambientales pertenecen a la sub-categoría de gravámenes con fines extra-fiscales (protección ecológica). La noción de extra-fiscalidad se relaciona directamente con la finalidad del tributo, cuestión esta sumamente espinosa y con la que ha lidiado gran parte de la doctrina. A tal punto llegan las complicaciones que no son pocos los que han desistido a abordar su estudio. Su tratamiento nos remite, en primer lugar, a la noción misma del tributo y, en segundo término, a las dificultades que presenta la definición de sus fines, los cuales van a determinar, en última instancia, la fiscalidad o extra-fiscalidad del gravamen. Esta dificultad, que va más allá de la doctrina y normativa argentina, fue evidenciada, entre otros, por RODRÍGUEZ MUÑOZ, cuando comentaba la nueva redacción del artículo 2 de la Ley General Tributaria española (4).

Sin pretender incursionar en el tema de la noción del tributo podemos decir que, en general, la doctrina supo definir como aquella prestación patrimonial obligatoria establecida legalmente y destinada a la cobertura del gasto público (5). Bajo esta defini-

(4) Concretamente, el autor citado dijo que “no debe haber sido fácil para los redactores del precepto fijar la formulación exacta de este precepto, máxime cuando aún ni siquiera parecía pacífica la idea de incluir en el texto la sola mención del concepto de tributo y sus fines” (RODRÍGUEZ MUÑOZ, J. M., “Los fines ultra fiscales de los tributos y su recepción en la nueva Ley General Tributaria”, *Nueva Fiscalidad*, N° 3-2004, Marzo 2004, publicado en *VLex España* (Ref.: VLEX-238530), p. 13).

(5) Por su parte, HENSEL sostuvo que el impuesto es la “prestación pecuniaria única o continuada, que no representa una contraprestación especial, e impuesta por una comunidad de Derecho público para la obtención de ingresos a cargo de aquellos en quienes se verifica el presupuesto de hecho al que la ley une la obligación de la prestación” (HENSEL, A., *Diritto tributario*, traducción de Dino Jarach, Dott. A. Giuffrè, Milán, 1956, 1956, p. 2).

ción parecería que los tributos con fines extra-fiscales o regulatorios no tienen cabida, sin embargo, no son pocos los autores que agregan que “recaudar un ingreso es el fin fundamental de los tributos en general. Pero no es el único ni el fin necesario de todos y cada uno de ellos” (6). Por su parte, y en igual sentido, CHECA GONZÁLEZ señala que no se puede sostener que los impuestos tengan la única misión de recaudar, sino que deban conseguir otros fines constitucionales (7). A raíz de ello, una noción de gravamen más acorde con la realidad nos hablaría de aquella prestación patrimonial obligatoria establecida legalmente y destinada a la satisfacción de los fines del Estado. Hoy en día ya nadie cuestiona la categoría de tributo de los gravámenes con fines extra-fiscales, incluido los ecológicos.

Dejando atrás la noción genérica de gravamen, los tributos ambientales pueden definirse como aquellas cargas fiscales que, sin despojarse del objetivo recaudatorio, no tienen como finalidad esencial la de obtener recursos sino la de disuadir la realización o utilización de conductas o bienes contaminantes, más allá de la asignación presupuestaria de los fondos recaudados (8).

Antes de continuar con nuestro análisis conceptual es preciso aclarar, muy brevemente, algunas confusiones terminológicas y conceptuales en torno a estos particulares tributos. Para referirse a esta especie de gravámenes es más que común la utilización aleatoria de denominaciones tales como “canon”, “ecotasa”, “tributos ecológicos”, “tributos verdes”, entre otras.

La doctrina mayoritaria actualmente coincide en que las especies tributarias son el impuesto, la tasa y la contribución especial. Cada una de estas figuras tiene sus características propias que las diferencian de las demás, con lo cual, sus notas definitorias pueden conocerse a partir de la denominación asignada al tributo. Una adecuada técnica jurídica exige ceñirse a alguna de las tres tipologías mencionadas, ya que utilizar la expresión “canon” para designar a un tributo que funciona como un impuesto o como una tasa, hoy en día sólo genera confusión y desconcierto (9). Es por ello que descartamos esta denominación.

Más desafortunado es el caso de la expresión “ecotasa” ya que se trata de una equivocada traducción al español del término *eco-tax* (en inglés: eco-impuesto), cuyo

(6) FERREIRO LAPATZA, J. J., *Curso de derecho financiero español*, 17 Ed., Marcial Pons, p. 168.

(7) CHECA GONZÁLEZ, C., “Los impuestos con fines no fiscales: notas sobre las causas que los justifican y sobre su admisibilidad constitucional”, *Civitas*, N° 40, 1983, pp. 509 y ss.

(8) SALASSA BOIX, R., “Medidas tributarias medioambientales en el ordenamiento jurídico argentino”, *La finalidad extrafiscal de los tributos. Algunas notas sobre los tributos medioambientales* (Dir. Eduardo Arroyo), Eds. Advocatus y Ciencia, Derecho y Sociedad (UNC), Córdoba, 2013, p. 186.

(9) El canon fue tradicionalmente concebido como una contraprestación que se paga por el aprovechamiento de un determinado servicio, en nuestro caso que beneficia al medioambiente (BARDE, J. P., *Economie et politique de l'environnement*, París, 1991, p. 253 y OCDE, *La fiscalidad y el medio ambiente. Políticas complementarias*, Madrid, 1994). Se trata de una figura muy similar a la estructura de una tasa o de un precio público, aunque mucho más próxima a la de este último, razón por la cual debe excluirse como especie tributaria.

significado dejaría fuera dos de las tres figuras tributarias, la tasa y la contribución especial. Tampoco resulta conveniente su uso.

Por último, la denominación “tributos verdes” tampoco parece ser la más apropiada dentro del mundo del Derecho en el cual la exactitud del léxico utilizado es fundamental.

En definitiva, creemos que resulta técnicamente más adecuado referirse a tributos ecológicos o ambientales.

En los puntos subsiguientes iremos analizando cada una de las partes en las que se puede estructurar la definición expuesta *ut supra*: a) pertenencia a la categoría de tributos; b) finalidad principal de carácter extra-fiscal (ecológica); c) ausencia de naturaleza sancionatoria; d) falta de necesidad que exista una asignación ecológica de los fondos recaudados.

II.1. Pertenencia a la categoría de tributos

Como primera aportación es importante destacar que, más allá que su finalidad principal sea de carácter intervencionista, los gravámenes con fines extra-fiscales son parte de la especie comprendida en el género amplio de tributos. De manera que no estamos ante una figura jurídica autónoma y despojada de la clásica definición del tributo. Más allá de las dudas que se plantearon en un principio, en la actualidad no existe confrontación alguna al respecto. Como veremos en el punto siguiente, la imposición extra-fiscal no elimina la finalidad recaudatoria, simplemente la relega a un segundo plano, por un lado, y la noción de tributo hace referencia a la obtención de recursos para sufragar los gastos, pero en ningún momento se habla que dicho objetivo deba ser el único o el principal, por el otro.

Ello significa que, al igual que cualquier otro gravamen, se trata de una relación obligacional impuesta por la ley y que nace con la realización del hecho imponible, momento a partir del cual se genera la posición de sujeto pasivo en el contribuyente y la de sujeto activo en el Fisco. Es por ello que en los tributos ambientales encontramos todos los elementos que conforman el hecho imponible de cualquier gravamen (objetivo, subjetivo, temporal, espacial y elementos cuantificantes) (10) y las mismas limitaciones y principios fiscales que fija la *Carta Magna* en favor de los contribuyentes. En tal sentido, el sistema tributario, a partir de la mentada extra-fiscalidad, no puede dejar de solventarse en la capacidad contributiva, la justicia, la generalidad, la igualdad, la progresividad, la equitativa distribución de la carga tributaria y la no confiscatoriedad (11).

(10) “Se deduce que la naturaleza extra-fiscal del tributo debe estar presente en el hecho generador, la base gravable, el sujeto pasivo y la tarifa del tributo, debe desprenderse de cada uno de los elementos estructurales del impuesto, y, por ello, el carácter de desincentivo de determinadas conductas... debe ser coherente con la obligación tributaria” (ROZO GUTIÉRREZ, C., “Las funciones extra-fiscales del tributo a propósito de la tributación medioambiental en el ordenamiento jurídico colombiano”, *Revista de Derecho*, N° 1, UASB-Ecuador, CEN, Quito, 2003, p. 170).

(11) ROZO GUTIÉRREZ aclara que “las funciones extra-fiscales del tributo han de ser constitucionales, en el sentido de que el legislador podrá establecer tributos no recaudatorios, siempre que se trate de

Es muy esclarecedora la reflexión de RODRÍGUEZ MUÑOZ cuando dice que “los tributos extra-fiscales son auténticos tributos. Tributos cuyos fines van más allá de los meramente fiscales o tributarios, ciertamente, pero que no renuncian a su naturaleza y carácter de figuras tributarias. Obedecen al principio de capacidad económica, y obtienen rendimientos, recursos para financiar el gasto público”. A continuación, el autor agrega que “su carácter de tributos debe quedar por encima de todo, a salvo... y aun no siendo fiscal su fin primordial” (12). Con esta misma idea, y acentuando la diversa finalidad de los gravámenes, CAZORLA PRIETO explica que el sistema tributario no sólo se compone de elementos fiscales sino que también forman parte del mismo los fines extra-fiscales (13).

II.2. Finalidad principal de carácter extra-fiscal

A juzgar por su finalidad, los tributos ambientales adoptan como propósito principal el desaliento de conductas y bienes contaminantes y como propósito secundario la obtención de recursos económicos. Esto quiere decir, y es importante repetirlo, que bajo ningún concepto se despoja a estos gravámenes de su finalidad recaudatoria, simplemente que aquélla se ve eclipsada por el objetivo primordial, el cual es ajeno a la obtención de recursos.

DÍAZ comenta que “la vía impositiva puede resultar un fin secundario para la obtención de recursos”, siendo ello lo que “permite precisar la utilización del tributo con fines de política económica que lleve aparejada una reducción significativa de la recaudación en sí” (14). ROZO GUTIÉRREZ remarca que las funciones financieras del Estado coexisten armoniosamente y que las funciones recaudatorias pueden adoptar un papel secundario, viéndose desplazadas por objetivos extra-fiscales (15).

Es imperioso aclarar que para que exista una verdadera finalidad ecológica el gravamen tiene que poseer una entidad tal que altere sensiblemente las alternativas de los posibles agentes contaminantes. Es decir que no basta con la mera sujeción de una actividad o bien contaminante sino que la presión tributaria tiene que ser de una cuantía tal que al contribuyente no le dé prácticamente lo mismo agredir el medio ambiente que no hacerlo. No existe una regla férrea al respecto ni un valor a partir del cual podemos decir que existe la mentada disuasión; habrá que realizar una evaluación

proteger otros valores constitucionalmente tutelados, lo cual no implica que sea desnaturalizado el tributo de los principios constitucionales que le son predicables” (ROZO GUTIÉRREZ, C., *op. cit.*, p. 176).

(12) RODRÍGUEZ MUÑOZ, J. M., *op. cit.*, p. 9.

(13) CAZORLA PRIETO, L., “Comentarios al artículo 133 de la Constitución”, *Comentarios a la Constitución*, Civitas, Madrid, 1985, p. 1964. En igual sentido, junto a otros juristas, FICHERA sostiene que “uno de los aspectos esenciales de la actividad tributaria es la extra-fiscal” (FICHERA, F., “Imposizione ed extrafiscalità nel sistema costituzionale”, *Scientifiche Italiane*, Napoli, 1973, pp. 54 y ss.).

(14) DÍAZ, V. O., “Fiscalidad, extra-fiscalidad y exenciones tributarias”, *Periódico Económico Tributario* (La Ley-Thomson Reuters), N° 1, de 1 de enero de 2008, p. 5;

(15) ROZO GUTIÉRREZ, C., *op. cit.*, p. 167.

casuística para determinar en cada caso si la presión fiscal tiene carácter disuasorio en el sentido expuesto.

La diferenciación según el fin del gravamen ha dado lugar a la tradicional clasificación bipartita de tributos con finalidad fiscal y tributos con finalidad no fiscal o extra-fiscal (16). No obstante, ello no quiere decir que los gravámenes tengan una finalidad u otra sino que, en el primer caso, la finalidad recaudatoria prima por sobre la extra-fiscal y, en el segundo supuesto, prevalece la finalidad intervencionista. A partir de ello, vale decir que en la práctica esta clasificación no opera de un modo tan tajante como se expone académicamente, ya que no es extraño identificar ambas finalidades en una gran cantidad de tributos.

Aún existe un sector de la doctrina, hoy en día minoritario, que afirma que en el caso de los tributos con fines extra-fiscales el resultado ideal sería alcanzar a una recaudación nula, ya que así se habrá conseguido el objetivo regulador pretendido (17). Si entendemos a la “extra-fiscalidad” como “no recaudación” se evidencia un desacuerdo conceptual ya que ningún tributo, por más extra-fiscales que sean sus fines, procura (o debería procurar) una recaudación cero. Ya hemos dicho hasta el hartazgo que la obtención de recursos siempre está presente, aunque en algunos casos, aparece un tanto deslucida por la finalidad principal que es de índole extra-fiscal.

El Estado cuenta con una amplia gama de medidas de las que se vale para alcanzar los objetivos que marca la Constitución, pero esta elección debe ser razonable y adecuada para lograr su consecución. En el caso que nos ocupa, el dilema estriba básicamente en el siguiente planeo: ¿qué tipos de medidas se han de adoptar respecto a determinadas conductas, actividades o circunstancias cuya realización se considera perjudicial para el medio ambiente? Ante este dilema, en resumidas cuentas, contamos con medidas restrictivas que buscan la erradicación total de una determinada conducta, por un lado, y con medidas permisivas que desalienten la realización de aquella conducta, por el otro. El primer paso será determinar si la realización de la conducta cuestionada es tolerable para la sociedad o si, por el contrario, es imprescindible que no se lleve a cabo en modo alguno. Estamos ante un tema de política legislativa en el que habrá que analizarse cuál es el resultado deseado, para luego utilizar el mecanismo adecuado para alcanzar dicho propósito.

Es evidente que si lo que se pretende es eliminar por completo una determinada actividad, conducta o circunstancia, lo más razonable será optar por una norma

(16) A los tributos con fin extra-fiscal se los llamó tradicionalmente tributos de ordenación, de ordenamiento o de regulación (en Alemania podemos mencionar a PAPIER, J. J., “Ley fundamental y orden económico”, *Manual de derecho constitucional* (Benda, Maihofer, Vogel, Hesse y Heyde), IVAP y Marcial Pons, Madrid, 1996, p. 608; y en Argentina destacamos a VILLEGAS, H. B., *Manual de Finanzas Públicas. La economía jurídicamente regulada del sector público en el mundo globalizado*, Depalma, Buenos Aires, 2000, p. 222).

(17) LÓPEZ ESPADAFOR, C. M., “La protección del medio ambiente y el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica”, *Nueva Fiscalidad*, N° 1, 2007, pp. 47 y 48; MOMO, L. Y SASOVSKY, I., “El uso extra-fiscal de los tributos”, *Periódico Económico Tributario*, 29 de abril de 2011, N° 5, pp. 1 y 2 (citando a GARCÍA VIZCAÍNO).

restrictiva que sencillamente prohíba su realización. Para ello es imprescindible fijar paralelamente un conjunto de sanciones (*v.g.* multas) que castiguen a los infractores. En este caso, el resultado ideal sí sería que el Estado no recaude absolutamente nada en concepto de multas, ya que significaría que se eliminó por completo la actividad, conducta o circunstancia indeseada (18). Un ejemplo de ello puede encontrarse en el ámbito de la regulación del tránsito, ya que sería a todas luces irrazonable e inadecuado crear un tributo para desalentar las conductas incorrectas en la conducción de vehículos cuando lo que se persigue es la ausencia total de tales maniobras (*v.g.* un tributo para quienes crucen la doble línea amarilla); del mismo modo, y yendo un poco más lejos, también sería un despropósito legislar un gravamen cuyo hecho imponible sea asesinar a otro, ya que se trata de conductas que no son tolerables en ninguna medida por la sociedad.

Por el contrario, si estamos ante actividades, conductas o circunstancias que son tolerables pero que en un momento dado resulta conveniente su desaliento, es razonable y adecuado adoptar una medida permisiva que, sin prohibirlas, desincentive su realización (19). El tributo es uno de los instrumentos permisivos por excelencia. En este caso el ideal perseguido es materializar el mencionado desaliento, resignando para ello parte de la recaudación. Éste sería el caso de los aranceles aduaneros sobre la importación de determinados productos, en donde se persigue disminuir, en un momento dado, el ingreso de tales bienes al país porque resulta más conveniente favorecer su producción local (para crear más empleo en el sector o para reflotar industrias estancadas). Está claro que si el acceso a nuestro territorio del producto fuera totalmente intolerable (*v.g.* productos radiactivos) se habría de dictar una norma que directamente prohíba su entrada.

En la práctica vemos que tanto con las medidas restrictivas (y sus sanciones) como con los tributos con fines extra-fiscales, es imposible eliminar por completo las conductas cuestionadas. La diferencia estriba en que dicha eliminación constituye el objetivo únicamente de las medidas restrictivas, pero no de los tributos reguladores, en los que sólo se persigue desalentar una actividad. Ello no impide que en la práctica nos encontremos con algunos casos en los que se escoge un cauce legislativo erróneo para alcanzar determinados resultados, por ejemplo con la creación de tributos con objetivos extra-fiscales que persiguen desalentar conductas que en realidad se quieren (o se deberían) erradicar por completo. Es por ello que la valoración entre los resultados buscados y los medios perseguidos resulta esencial.

(18) Estas conclusiones tienen lugar en un escenario utópico en el que funcionan perfectamente los procedimientos de fiscalización y aplicación de sanciones, lo que permitiría presuponer que si no se aplicaron multas (recaudación) no se realizó la infracción.

(19) DE LA CRUZ RODRÍGUEZ avala, entre muchos otros, esta postura cuando explica los tributos ambientales. A tales fines sostiene que la preservación y mejora del medio ambiente “tiene un coste, notable, articulable fundamentalmente a través de tributos (tasas, eminentemente), que nos obliguen a todos a pagar más, por aquellos productos y servicios “limpios”, que permitan que nadie contamine, o se minimice hasta límites tolerables el deterioro medioambiental que conllevan esas actividades (DE LA CRUZ RODRÍGUEZ, B., “Notas sobre política y fiscalidad medioambiental”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* (publicado en Westlaw-Aranzadi online BIB 1998/1199), V. III, Aranzadi, Pamplona, 1998, p. 9).

Así las cosas, somos partidarios de afirmar que la ausencia total de recaudación implica inexistencia de conducta gravada y este objetivo no debe buscarse a través de un tributo sino mediante figuras prohibitivas acompañadas de controles administrativos y de medidas sancionadoras eficaces (20). VALDÉS COSTA concluye diciendo que “la finalidad extra-fiscal podrá influir en el rendimiento del tributo, pero el resultado de éste será siempre el de obtener un recurso para cubrir los gastos del Estado” (21).

II.3. Ausencia de naturaleza sancionatoria

Este punto está directamente relacionado con el anterior. Si afirmamos que un tributo ambiental conserva su finalidad recaudadora y que se aplica sobre conductas que son tolerables por la sociedad, nunca podrá tener naturaleza sancionatoria. Esta función de rechazo hacia una conducta o situación que se tolera pero que no se desea, sin perseguir su total eliminación, encaja mejor en la noción de tributo que en la de sanción. “De todo ello cabe concluir que el binomio infracción-sanción no se muestra adecuado para regular tales situaciones” (22).

No obstante, es verdad que pueden llegar a generarse confusiones, y ciertas similitudes, entre los tributos que persiguen disuadir determinadas conductas y ciertas sanciones. Pero ello nunca puede llevar a equipararlos jurídicamente. Para que exista una sanción primero debe haberse cometido una infracción y para que exista un tributo primero debe haberse realizado el hecho imponible, y su realización nunca puede equipararse a una infracción. Es decir, si un tributo ambiental me impone una carga fiscal por llevar adelante ciertas actividades lesivas al medio ambiente, el hecho de realizar dichas actividades no me convierte en infractor sino en contribuyente. Otra cuestión es la sanción (*v.g.* multa) que se impone cuando el sujeto pasivo no afronta el pago del gravamen, ya que aquí sí existe una infracción (omitir el pago).

Resulta muy diáfana la sentencia del Tribunal Constitucional español al respecto. En primer lugar sostuvo que pese a que la sanción pecuniaria proporciona recursos económicos al Estado, no es la finalidad fundamental perseguida por aquélla; en segundo lugar, que la sanción no tiene como función básica o secundaria el sostenimiento de los gastos públicos, porque el destino que se dispensa a los fondos por ella obtenidos no es un fin sino un resultado; finalmente, el Tribunal resalta la función represiva que acompaña necesariamente a la sanción, que opera como un castigo al ilícito cometido, el cual no existe en el caso del gravamen con fin extra-fiscal (23).

(20) En igual sentido MAGADÁN DÍAZ, M. y RIVAS GARCÍA, J., *Fiscalidad y medio ambiente en España*, 2° Ed., Septem Ediciones, Oviedo, 2004, pp. 11 y 12.

(21) VALDÉS COSTA, R., *Curso de Derecho Tributario*, 2° Ed., Depalma - Temis - Marcial Pons, 1996, p. 78.

(22) VARENA ALABERN, J. E., “Extra-fiscalidad irregular e imposición inmobiliaria”, *Quincena Fiscal Aranzadi* N° 1/2010 (publicado en Westlaw-Aranzadi online BIB 2010/18), Aranzadi, Pamplona, 2010, p. 12.

(23) Sentencia del Tribunal Constitucional español N° 276/2000, de 16 de noviembre.

En este mismo sentido FANTOZZI afirma que los tributos nunca pueden perseguir una finalidad sancionatoria. Tal imposibilidad se fundamenta en la diversa función que tienen los tributos respecto de la sanción. En este último caso ya no se pretende repartir las cargas públicas sino simplemente prevenir o reprimir un comportamiento negativamente valorado por el ordenamiento jurídico (24).

II.4. Es innecesario que exista una asignación específica de los fondos

En la parte final de la definición decimos que los tributos ambientales no dependen, para considerarse como tales, de la asignación de los fondos obtenidos a la finalidad ecológica que persiguen. Esto no implica vedar esta posibilidad, que de hecho suele ser lo más común, sino que simplemente dicha asignación de fondos nunca será un requisito distintivo de este tipo de gravámenes.

No debemos olvidar que la finalidad extra-fiscal, en este caso ecológica, está en el desaliento de conductas o bienes contaminantes pero no en el hecho que los recursos sean destinados a dicha finalidad. Si confundimos esto se puede caer en el error de catalogar como ambientales a tributos que en realidad no lo son, ya que el hecho imponible no cumple con la mentada función disuasoria. Se trata de un factor ajeno a la esencia del gravamen ambiental y a su efecto orientador de conductas (25).

El destino de lo recaudado con el gravamen no resulta imperativo, máxime cuando el objetivo recaudatorio es meramente subsidiario. Compartimos junto a ROZO GUTIÉRREZ que “dado que la función financiera de los tributos cumple un papel residual o de desecho en el caso de los impuestos con verdaderas funciones extra-fiscales, la afectación de los recursos a la actividad que se pretende promover no es imperativa, pues el instrumento de promoción no es recaudatorio” (26).

No obstante, nada impide que clasifiquemos a los tributos según el destino de sus fondos, y allí podremos hablar de gravámenes cuya recaudación tiene destino ambiental o no ambiental. Pero a diferencia de la clasificación anterior (según su finalidad), que estaba basada estrictamente en el hecho imponible, aquí nos alejamos técnicamente del Derecho tributario. Esto es así ya que el Derecho tributario, como rama del Derecho financiero, se enfoca en ciertos ingresos de Derecho público: los tributos. Si nos detenemos en el destino de la recaudación nos ubicamos dentro de los gastos públicos y ello nos sitúa en otras áreas del Derecho financiero que se alejan del Derecho tributario.

III. Regulación del “Impuesto al fuego” de la Provincia de Córdoba

A efectos de establecer si el Aporte para la Prevención y Lucha Contra el Fuego de la Provincia de Córdoba, vulgarmente conocido como “Impuesto al Fuego”, encaja

(24) FANTOZZI, A., *Diritto tributario*, 2ª Ed., Utet, Torino, 1998, pp. 41 y ss. Estas conclusiones son compartidas por MOSCHETTI quien defiende que el tributo extra-fiscal debe ser coherente y no debe ser utilizado como sanción” (MOSCHETTI, F., “El principio de la capacidad contributiva”, *Tratado de derecho tributario* (Dir.: AMATUCCI), Bogotá, Temis, 2001, p. 279).

(25) En este sentido MAGADÁN DÍAZ, M. y RIVAS GARCÍA, J., *op. cit.*, pp. 11 y 12.

(26) ROZO GUTIÉRREZ, C., *op. cit.*, p. 171.

dentro de la categoría de tributos ambientales, es necesario analizar su regulación actual y la manera en que está diagramado su hecho imponible. El impuesto de ciernes se encuentra básicamente desarrollado en el Título V (artículos 17 al 21) de la Ley provincial 8751 (modificada por las leyes 9147 de 2004, 9268 de 2006, 9576 de 2008, 10.012 de 2011, 10.033 de 2012) y su Decreto reglamentario 259/12.

El Título V de la Ley 8751 (“del fondo para la prevención y lucha contra el fuego”) no es demasiado extenso y comienza con el artículo 17, por medio del cual se crea el Fondo para la Prevención y Lucha contra el Fuego (Fondo). Este Fondo, indica el mismo artículo, se integrará con una serie de recursos e ingresos, entre los cuales se encuentra “lo recaudado en concepto de Aporte para la Prevención y Lucha Contra el Fuego” (inciso a).

Por su parte, el artículo 21 establece que dicho Fondo, deberá ser utilizado a los fines de solventar los programas y acciones tendientes a:

1. La difusión, educación y prevención, para cumplir los objetivos prescriptos por la presente Ley;
2. La adquisición de aviones hidrantes y todo equipamiento necesario para la lucha contra el fuego, y
3. La prevención o atención de fenómenos, siniestros y catástrofes provocados por causas naturales o humanas, incluida la prevención y gestión de riesgos en seguridad vial en las rutas de la Provincia de Córdoba.

Más allá de la conformación del Fondo y del destino de sus recursos, para determinar si este Aporte puede ser catalogado como tributo ambiental es necesario detenernos, como hemos visto *ut supra*, en la redacción de los artículos 18 y 19 de la Ley 8751 que definen los aspectos sobre su hecho imponible.

El artículo 18 establece que el gravamen deberá afrontarse con la facturación por el consumo de energía eléctrica. El monto a abonar, por cada período de facturación de consumo de energía eléctrica, depende del tipo de Tarifa que se trate. Los usuarios comprendidos en la:

- a) Tarifa 1 -Residencial-, del Cuadro Tarifario vigente de la Empresa Provincial de Energía de Córdoba (EPEC), o su equivalente, con un consumo inferior a 240 Kw/h por bimestre, pagarán \$3,00;
- b) Tarifa 1 -Residencial-, del Cuadro Tarifario vigente de EPEC, o su equivalente, con un consumo superior a 240 Kw/h por bimestre, pagarán \$12,00;
- c) Tarifa 2 -General y de Servicios-, del Cuadro Tarifario vigente de EPEC, o su equivalente, pagarán \$18,00 por bimestre;
- d) Tarifa 3 -Grandes Consumos- y 8 -Servicio de Peaje-, del Cuadro Tarifario vigente de EPEC, o su equivalente, pagarán \$300,00 por mes, y
- e) Tarifa 7 -Servicio de Agua-, del Cuadro Tarifario vigente de EPEC, o su equivalente, pagarán \$70,00 por bimestre.

A continuación, el artículo 19 exige del pago a los usuarios comprendidos en la:

- a) Tarifa Social del Cuadro Tarifario vigente de EPEC, o su equivalente;

- b) Tarifa 5 - Gobierno Nacional, Provincial, Municipal y otros usuarios especiales y
- c) Tarifa 6 - Alumbrado Público, del Cuadro Tarifario vigente de la EPEC, o sus equivalentes.

En el artículo 18 vemos que el aspecto objetivo del hecho imponible (conducta gravada) radica en el consumo de energía eléctrica y que el aspecto subjetivo apunta a los consumidores de dicha energía, los cuales se estructuran según el tipo de consumo: residencial, general y de servicios, grandes consumos y servicio de agua. Dentro de este espectro de consumidores advertimos que en todos los supuestos se establecen tarifas fijas (\$3, \$12, \$18, \$300 y \$70) y que sólo en el caso de los consumidores residenciales se contemplan dos tipos de gravámenes según el grado de consumo.

En el artículo 19 se fijan una serie de exenciones a través de las cuales se dispensa totalmente del pago del tributo a sujetos que en principio estarían sujetos. Concretamente se trata de los consumidores de la tarifa social, de aquellos supuestos en que los consumidores son ciertos entes públicos o usuarios especiales y del consumo que corresponde al alumbrado público.

IV. Conclusiones

Llegados a este punto del trabajo estamos en condiciones de determinar si el llamado “Impuesto al Fuego” debe ser considerado como un tributo ambiental (finalidad extra-fiscal) o como un tributo recaudatorio (finalidad recaudatoria), con todo lo que ello jurídicamente implica.

Al comenzar este trabajo señalamos que la definición de los tributos ambientales encarna cuatro puntos esenciales: a) pertenencia a la categoría de tributos; b) finalidad principal de carácter extra-fiscal (ecológica); c) ausencia de naturaleza sancionatoria; d) falta de necesidad que exista una asignación ecológica de los fondos recaudados.

Entendemos que nadie se atrevería a dudar que el “Impuesto al Fuego” es un verdadero gravamen, no por su denominación sino por su contenido, y que este tributo carece de naturaleza sancionatoria. Hasta aquí ningún problema. Es evidente que el galimatías comienza cuando hurgamos en su finalidad principal y en el destino de los fondos. En definitiva, podemos decir que el foco de la discusión se encuentra localizado en los puntos b) y d).

Teniendo en consideración la noción de los tributos ambientales y la regulación del hecho imponible del “Impuesto al Fuego”, concluimos que dicho gravamen no constituye un tributo ambiental sino que más bien se trata de un tributo con finalidad eminentemente recaudatoria. A continuación exponemos dos puntos con los argumentos que sostienen esta conclusión.

En primer lugar, el hecho imponible del Aporte bajo análisis está marcado por el consumo de energía eléctrica. De esta manera, y teniendo en cuenta su denominación (“prevención y lucha contra el fuego”), vemos que no existe ningún tipo de desaliento respecto a la realización de actividades que impliquen la degradación de los recursos naturales provinciales a través del fuego.

Aun cuando dejemos de lado el tema de los incendios y su causa (fuego), entendemos que tampoco cabría llamarlo tributo ambiental en cuanto al desaliento del consumo de energía eléctrica. Para que exista un verdadero desincentivo ecológico creemos que un tributo ambiental debe estipular una imposición única elevada o una imposición gradual que discrimine la sujeción fiscal según los diferentes niveles de consumo eléctrico, ya sea con un monto fijo o porcentual. Esto condiciona efectivamente al usuario a la hora de contaminar (o no), en la imposición única, o de traspasar cada uno de los límites de progresión, en la imposición gradual.

Como regla general, el impuesto de ciernes se basa en montos fijos, únicos e invariables, a excepción de la tarifa residencial que distingue dos escalas según la cantidad de energía consumida. La línea de corte en este último caso se produce en los 240 Kw/h y sólo existen 9 pesos de diferencia en el monto a pagar entre uno y otro consumo (son \$3 y \$12, respectivamente).

Por un lado, en las tarifas que no distinguen según el consumo de energía (que son la mayoría) no se vislumbra un desaliento real a la hora de llevar adelante el consumo, máxime cuando se trata de un servicio esencial y en el cual no existe prácticamente la opción de consumir energía eléctrica o no hacerlo. Asimismo, hay que señalar que la baja entidad de los montos no alcanza en rigor para provocar un verdadero desaliento.

Por otro lado, en las tarifas que sí se distingue según el consumo (residenciales) creemos que la única línea de corte de consumo (240Kw/h), sumado a los montos ínfimos que se cobran en cualquier caso y a la escasa diferencia de contribución en uno y otro lado de la línea de corte, tampoco alcanzan para que sostener que existe una auténtica disuasión a la hora de consumir energía eléctrica.

En definitiva, en relación al primer punto (finalidad principal), podemos afirmar que el “Impuesto al fuego” no posee como finalidad principal la realización o utilización de conductas o bienes contaminantes, y mucho menos respecto a las actividades generadoras de incendios.

En segundo lugar, en nada obsta a la consideración precedente el hecho que gran parte de los fondos recaudados estén destinados a la prevención de incendios, como indican los artículos 17 y 21 de la Ley 8751. Es en definitiva el hecho imponible, y su finalidad, lo que marca la naturaleza ambiental o no de un tributo y, como hemos ido comprobando, no se puede afirmar que su hecho imponible tenga como finalidad principal el cuidado del medio ambiente. En todo caso, y desde una clasificación más bien de carácter financiero (no tributario), podría hablarse de una carga fiscal cuyos fondos tienen destino ecológico. Pero esto no implica por sí solo que estemos ante un tributo ambiental.

En definitiva, en relación al segundo punto (destino de los fondos), podemos aseverar que si bien el “Impuesto al Fuego” es una carga fiscal cuyos fondos tienen un destino ecológico (prevención del fuego), ello no implica que estemos ante un tributo ambiental.

Resulta de suma trascendencia poder y saber distinguir entre un tributo ambiental y un tributo recaudatorio cuyos fondos tienen un destino ecológico, y a ello hemos apuntado con este trabajo. Si bien ambos gravámenes son medidas permisivas que surgen del sistema fiscal, con el primero se resignan ingresos en pos de disuadir actividades o bienes contaminantes mientras que con el segundo no existe tal resignación pero los fondos recaudados se asignan total o parcialmente al cuidado del medio ambiente. Se trata de dos mecanismos tributarios diferentes que persiguen objetivos similares mediante caminos diversos. Más allá de los humildes aportes científicos que podamos hacer desde el terreno de la investigación, la elección entre estos mecanismos es una labor que, en última instancia, le corresponde al Poder Legislativo. Se trata de una tarea de suma responsabilidad ya que tiene la loable misión, entre otras, de adoptar las medidas que mejor aseguren el derecho de los ciudadanos a un ambiente sano y adecuado. Es por ello que la actividad legislativa debe desarrollarse, amén de otras cuestiones, con pleno conocimiento de las diferencias conceptuales y de funcionamiento que poseen las diversas medidas fiscales y a través de una adecuada valoración entre los objetivos esperables y los medios disponibles que mejor se ajusten a tales objetivos.

V. Bibliografía

- AIZEGA ZUBILLAGA, J. M., *La utilización extra-fiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*, Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco, Bilbao, 2001.
- ALONSO GONZÁLEZ, L. M., *Los impuestos autonómicos de carácter extra-fiscal*, Marcial Pons, Madrid, 1994.
- BARDE, J. P., *Economie et politique de l'environnement*, París, 1991, p. 253;
- CAZORLA PRIETO, L., "Comentarios al artículo 133 de la Constitución", *Comentarios a la Constitución*, Civitas, Madrid, 1985, p. 1964.
- CHECA GONZÁLEZ, C., "Los impuestos con fines no fiscales: notas sobre las causas que los justifican y sobre su admisibilidad constitucional", N° 40, 1983, pp. 509 y ss.
- DE LA CRUZ RODRÍGUEZ, B., "Notas sobre política y fiscalidad medioambiental", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* (publicado en Westlaw-Aranzadi online BIB 1998/1199), V. III, Aranzadi, Pamplona, 1998, p. 9.
- DÍAZ, V. O., "Fiscalidad, extra-fiscalidad y exenciones tributarias", *Periódico Económico Tributario* (La Ley-Thomson Reuters), N° 1, de 1 de enero de 2008, p. 5.
- ESTEVE PARDO, J., *Derecho del medio ambiente*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 2005.
- FANTOZZI, A., *Diritto tributario*, 2ª Ed., Utet, Torino, 1998, pp. 41 y ss..
- FERREIRO LAPATZA, J. J., *Curso de derecho financiero español*, 17 Ed., Marcial Pons, p. 168.
- FICHERA, F., "Imposizione ed extrafiscalità nel sistema costituzionale", *Scientifiche Italiane*, Napoli, 1973, pp. 54 y ss.
- HENSEL, A., *Diritto tributario*, traducción de Dino Jarach, Dott. A. Giuffrè, Milán, 1956, 1956, p. 2.
- LÓPEZ ESPADAFOR, C. M., "La protección del medio ambiente y el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica", *Nueva Fiscalidad*, N° 1, 2007, pp. 47 y 48.

- MAGADÁN DÍAZ, M. y RIVAS GARCÍA, J., *Fiscalidad y medio ambiente en España*, 2° Ed., Septem Ediciones, Oviedo, 2004, pp. 11 y 12.
- MOMO, L. Y SASOVSKY, I., “El uso extra-fiscal de los tributos”, *Periódico Económico Tributario*, 29 de abril de 2011, N° 5, pp. 1 y 2.
- MOSCHETTI, F., “El principio de la capacidad contributiva”, *Tratado de derecho tributario* (Dir.: AMATUCCI), Bogotá, Temis, 2001, p. 279.
- OCDE, *La fiscalidad y el medio ambiente. Políticas complementarias*, Madrid, 1994.
- PAPIER, J. J., “Ley fundamental y orden económico”, *Manual de derecho constitucional* (Benda, Maihofer, Vogel, Hesse y Heyde), IVAP y Marcial Pons, Madrid, 1996, p. 608.
- PERRONE, R., “La imposición y el ambiente”, *Tratado de derecho tributario* (Dir. Amatucci), T. 11, Bogotá, Temis, 2001, p. 424.
- PICCIAREDDA, F. E SELICATO, P., *I tributi e l'ambiente. Profili ricostruttivi*, Giuffrè Editore, Milano, 1996.
- RODRÍGUEZ MUÑOZ, J. M., “Los fines ultrafiscales de los tributos y su recepción en la nueva Ley General Tributaria”, *Nueva Fiscalidad*, N° 3-2004, Marzo 2004, publicado en *VLex España* (Ref.: VLEX-238530), p. 13.
- ROZO GUTIÉRREZ, C., “Las funciones extra-fiscales del tributo a propósito de la tributación medioambiental en el ordenamiento jurídico colombiano”, *Revista de Derecho*, N° 1, UASB-Ecuador, CEN, Quito, 2003, p. 170.
- SÁINZ DE BUJANDA, F., “Hacienda y derecho. Estudio de derecho financiero”, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, V. II, 1962, pp. 254-258.
- SALASSA BOIX, R., “Clarificando algunas cuestiones sobre la extrafiscalidad de los tributos ambientales”, *Actualidad tributaria*, noviembre 2012, Salvador (Costa Rica), pp. 1-16; “Cuestiones elementales sobre los tributos ambientales”, *Revista de Derecho de la Universidad Centroamericana de Managua*, N° 16, Año 2012, Managua (Nicaragua); “Medidas tributarias medioambientales en el ordenamiento jurídico argentino”, *La finalidad extrafiscal de los tributos. Algunas notas sobre los tributos medioambientales* (Dir. Eduardo Arroyo), Eds. Advocatus y Ciencia, Derecho y Sociedad (UNC), Córdoba, 2013, pp. 186 y ss.
- VALDÉS COSTA, R., *Curso de Derecho Tributario*, 2° Ed., Depalma - Temis - Marcial Pons, 1996, p. 78.
- VARENA ALABERN, J. E., “Extra-fiscalidad irregular e imposición inmobiliaria”, *Quincena Fiscal Aranzadi* N° 1/2010 (publicado en Westlaw-Aranzadi online BIB 2010/18), Aranzadi, Pamplona, 2010, p. 12.
- VILLEGAS, H. B., *Manual de Finanzas Públicas. La economía jurídicamente regulada del sector público en el mundo globalizado*, Depalma, Buenos Aires, 2000, p. 222.