

PROVINCIA DE MENDOZA
—
CONSEJO FEDERAL DE INVERSIONES

***“INSTRUMENTOS TRIBUTARIOS EN LA GESTION
AMBIENTAL”***

INFORME FINAL.

OCTUBRE 2011

Abog. Fernando Rulli
Abog. Leonardo Martín Saumell
Abog. Sebastián Edgardo Balmes
Abog. Ariadna Miriam Suárez
Srita. María Victoria Silva Ongay



INDICE TEMATICO

INTRODUCCION	5
---------------------------	---

CAPITULO 1

EL PROBLEMA AMBIENTAL. FUNDAMENTO JURIDICO DE LA PROTECCION DEL MEDIO AMBIENTE

1. Evolución y desarrollo del derecho ambiental.....	8
2. Los principios del derecho ambiental.....	10
a) Principio de Congruencia.....	11
b) Principio de Integración.....	11
c) Principio de Prevención.....	11
d) Principio precautorio.....	12
e) Principio de equidad intergeneracional.....	13
f) Principio de progresividad.....	13
g) Principio de responsabilidad.....	13
h) Principio de sustentabilidad.....	13
3. El complejo concepto de "ambiente".....	13
4. Fundamentos jurídicos de la tributación ambiental: la constitucionalización del Medio Ambiente.	16
El medio ambiente como objeto del derecho argentino. Reseña del régimen legal vigente.....	18
5. La legislación medioambiental de la Provincia de Mendoza.....	23

CAPITULO 2

UTILIZACION DE INSTRUMENTOS ECONÓMICOS EN LA GESTION DEL MEDIO AMBIENTE

1. Mecanismos de intervención del Estado en la cuestión ambiental.....	27
1.1. Prohibiciones.....	29
1.2. Sanciones.....	30
1.3. Autorizaciones previas.....	31
2. Instrumentos económicos y protección ambiental.....	32
2.1. Introducción.....	32



2.2. Consideraciones económicas.....	36
2.3. El principio del contaminador-pagador.....	39

CAPITULO 3.

TRIBUTACION MEDIOAMBIENTAL.

1. Hacia una definición del tributo ambiental.....	42
2. Funciones tributarias ambientales.....	44
2.1. La función redistributiva de los tributos ambientales.....	45
2.2. El pretendido carácter sancionador de los tributos ambientales.....	47
2.3. La función de estímulo de las medidas fiscales ambientales.....	49
3. Categorías de tributos ambientales.....	51
3.1. Impuestos.....	51
3.2. Tasas.....	51
3.3. Contribuciones especiales.	53
3.4. Exenciones.....	53
4. Las técnicas tributarias ambientales.....	54
5. El tributo ambiental y sus elementos.....	56
5.1. El hecho imponible ambiental.....	56
5.2. Sujeto pasivo.....	57
5.3. Base imponible.....	58
5.4. Alícuota.....	59
6. Armonización con tributos no ambientales: la reforma fiscal verde. Reseña de experiencias internacionales.	60
7. Opciones de política tributaria-ambiental.....	62
7.1. Eliminación de figuras tributarias que inciden negativamente en el ambiente.....	62
7.2. Reestructuración de impuestos existentes.....	63
7.3. Creación de nuevos impuestos.....	63

CAPITULO 4.

LOS LÍMITES DE LA TRIBUTACION AMBIENTAL.

1. El derecho tributario y sus principios constitucionales y legales.....	66
2. El derecho ambiental ¿modifica los clásicos principios tributarios? Crítica a la visión "expansiva" del derecho ambiental.....	68
3. La tributación con fines extra fiscales. Jurisprudencia.....	71



4. Compatibilidad entre capacidad económica y extrafiscalidad.....	73
5. El Derecho Federal como límite a la tributación ambiental provincial y Municipal.	76
6. La normativa ambiental del MERCOSUR.....	80

CAPITULO 5.

TRIBUTOS AMBIENTALES EN ARGENTINA.

1. Los instrumentos económicos aplicados al medio ambiente en la legislación nacional vigente.....	83
2. Tributación ambiental ¿existe en la Argentina?.....	89
2.1. Ley 25019: Régimen Nacional de Energía Eólica y Solar.....	91
2.2. Ley 26.093. Regulación y Promoción para la Producción y Uso Sustentables de Biocombustibles.....	92
2.3. Ley 26.123. Régimen para el desarrollo de la tecnología, producción, uso y aplicaciones del hidrogeno como combustible y vector de energía.....	93
2.4. Ley 26.190. Régimen de Fomento Nacional para el uso de fuentes renovables de energía destinada a la producción de energía eléctrica.....	94
2.5. Ley 26.270. Promoción del desarrollo y producción de la biotecnología moderna.....	95
2.6. Ley N° 24.051. Residuos peligrosos.....	96

CAPITULO 6.

FISCALIDAD AMBIENTAL EN MENDOZA. PROPUESTAS DE INSERCIÓN Y CORRECCIÓN DE HERRAMIENTAS TRIBUTARIAS AMBIENTALES.

1. El sistema tributario provincial y sus limitaciones.....	100
2. Los problemas medioambientales en Mendoza. Áreas con imposibilidad de aplicación de tributos ambientales.....	102
3. Visión crítica de los instrumentos tributarios vigentes en la legislación ambiental provincial.....	111
3.1. Ley 6.746. Promoción de Inversiones Forestales. Adhesión a la Ley Nacional N° 25.080.....	111
3.2. Ley 7.822. Fomento a la generación de energía eléctrica a partir del uso de fuentes de energía alternativas. Adhesión a la Ley Nacional N° 26.190.....	112



3.3. Ley 7.560. Producción de biodiesel.....	114
3.4. Algunas tasas vigentes con relevancia ambiental.....	114
3.4.1. Tasa ambiental anual de evaluación y fiscalización para generadores, transportistas u operadores de residuos peligrosos.....	116
3.4.2. Tasas relacionadas con la gestión de residuos patogénicos y farmacéuticos.....	117
3.4.3. Tasa de control de las actividades de exploración, explotación y transporte de hidrocarburos sometidas a jurisdicción provincial.....	119
3.4.4. Tasa de Control de Emisiones Atmosféricas (T.A.C.E.A.)	119
3.4.5. Tasa por control de contaminación y preservación del recurso hídrico.....	120
3.4.6. Tasas municipales ambientales.....	120
4. Algunas propuestas de introducción de elementos fiscales a la gestión y protección ambiental.....	125
4.1. Gestión del recurso hídrico.....	125
4.2. Tasas por gestión de residuos.....	126
4.3. Ordenamiento territorial y usos del suelo: impuesto inmobiliario.....	128
4.4. Emisiones atmosféricas. Impuesto a los automotores.....	129
4.5. Expansión económica sustentable: promoción de procesos de producción limpios, y de renovación tecnológica.....	131
CONCLUSIONES	132
BIBLIOGRAFIA	137



INTRODUCCION

El fuerte desarrollo industrial que se ha producido en los últimos treinta años en el mundo ha provocado un daño de la naturaleza, y ha originado, como intento de detener y contrarrestar esta situación, una "cultura ecológica" global que lenta, paulatina y constantemente se ha ido incorporando a los textos normativos de cada Estado.

El proceso de deterioro ecológico se ha acelerado debido a la intensidad y escala de la actividad del hombre, haciéndose necesaria una tutela más efectiva y urgente del medioambiente, exigiendo el diseño de nuevas herramientas dirigidas a ese fin. Durante la última década, en el ámbito internacional ha ganado aceptación la alternativa de comenzar a incorporar instrumentos económicos a la gestión ambiental y el ordenamiento territorial de las ciudades, para así complementar los esquemas tradicionales de regulación directa.

En materia ambiental, los expertos coinciden en la necesidad de primar la prevención sobre la represión, puesto que en la mayoría de las ocasiones el daño causado resulta irreparable, al menos a corto y medio plazo, dada la lentitud de los procesos naturales. Ello parece provocar un cierto rechazo de los instrumentos fundamentalmente represivos. Se ha planteado entonces la posibilidad de emplear para estos fines instrumentos tributarios, enlazándose con la moderna concepción de la utilización del sistema tributario con finalidades extrafiscales. Así, los nuevos instrumentos y marcos de protección del medioambiente han hecho inviable seguir sosteniendo, como tradicionalmente se había hecho, que los impuestos tengan como única función la de contribuir a recaudar los medios necesarios para cubrir o tratar de cubrir los gastos necesarios para tal protección.

En el presente trabajo introduciremos el abordaje teórico a la utilización de un instrumento económico específico en la gestión de la protección ambiental: el tributo. Para ello comenzaremos con el análisis del marco teórico jurídico que rodea al accionar estatal en pos de la protección del Medio Ambiente.

En los capítulos siguientes, introduciremos la utilización de mecanismos de contenido económico en la gestión ambiental, frente a las tradicionales herramientas



de tipo prohibitivo/sancionador, y analizaremos sus aspectos jurídicos y económicos, como introducción al capítulo siguiente que se refiere a uno de esos elementos en particular, el tributo ambiental.

En el capítulo 3 estableceremos los elementos formantes del impuesto ambiental, y sus funciones, así como las estrategias y enfoques con que se han aplicado en otros países del mundo.

Posteriormente advertiremos los límites que el sistema jurídico nacional y provincial importa para la introducción de estas herramientas fiscales, y observaremos de qué manera ello ha condicionado el desarrollo de los mismos, lo que será analizado en el capítulo siguiente, nº 5, en el que abordaremos los escasos ejemplos de normas tributarias utilizadas con una finalidad mediata o inmediatamente ambiental.

Por último, en el capítulo 6, analizaremos la legislación ambiental de Mendoza, caracterizaremos críticamente los recientes y escasos elementos tributarios introducidos en la misma, para posteriormente realizar una serie de propuestas de ajuste, teniendo en consideración los problemas ambientales específicos de la Provincia.



CAPITULO 1.

EL PROBLEMA AMBIENTAL.

**FUNDAMENTO JURIDICO DE PROTECCION DEL MEDIO
AMBIENTE.**



1. EVOLUCIÓN Y DESARROLLO DEL DERECHO AMBIENTAL.

El Derecho Ambiental es una disciplina jurídica de muy reciente origen, que ha surgido en la conciencia social por la necesidad de disciplinar las conductas con trascendencia en el medio ambiente y proteger su entorno (que en definitiva condiciona su desarrollo) desde mediados del siglo XX. Los primeros instrumentos que se hicieron eco de esta necesidad surgieron en los prolegómenos de la Conferencia de las Naciones Unidas para el Ambiente Humano de Estocolmo, en 1972¹, y a partir de entonces se sucedieron dos hitos significativos en la evolución del Derecho Ambiental: i) la Conferencia de Río de Janeiro sobre Ambiente y Desarrollo, de 1992, denominada la "Cumbre de la Tierra", de la que surgieron una serie de documentos básicos para la defensa del medio ambiente, tales como la Declaración de Río, el Convenio de Cambio Climático, el Convenio de Diversidad Biológica y la Agenda 21; y ii) la Conferencia de las Naciones Unidas para el Desarrollo Sostenible de Johannesburgo, de 2002, también denominada "Río + 10".

La evolución de las normas ambientales ha seguido diversas etapas. La primera, comprende los preceptos orientados en función de los usos de un recurso (riego, agua potable, navegación, etc.). La segunda, más evolucionada, encuadra la legislación en función de cada categoría o especie de recurso natural, coordinando los distintos usos (aguas, minerales, forestales, etc.). La tercera, orienta la normativa hacia el conjunto de los recursos naturales. Finalmente, la cuarta etapa toma en consideración el entorno como conjunto global y atiende a los ecosistemas. Esta última comprende las normas ambientales en sentido estricto.

El Derecho Ambiental encuadra dentro de los denominados "nuevos derechos", o "derechos de incidencia colectiva" cuya característica principal es, al decir de Cafferatta, *"que presentan una naturaleza jurídica dual, bifronte o transversal; de matriz desconcertante: son derechos mixtos, híbridos (Osvaldo Gozaíni), un tertium genus, con características elásticas, que los hacen adaptarse a diversas situaciones.*

¹ Otros autores señalan como la primer expresión de un intento orgánico de institucionalización del Medio Ambiente a la Conferencia Científica de las Naciones Unidas sobre Conservación y Utilización de Recursos, Nueva York, Agosto-Setiembre de 1949, y así como el Acuerdo Internacional para la Prevención de la Contaminación del Mar por Petróleo (1956, Londres) o la creación en 1956 de la Agencia Internacional de la Energía.



*De manera que pueden alojarse en problemáticas de Derecho Privado o de Derecho Público, o bien influir sobre todas las dimensiones del Derecho*².

Con su frecuente lucidez, Ricardo Lorenzetti,³ dijo que el Derecho Ambiental es "herético, mutante, y descodificante", "una invitación a una fiesta" a la cual están convocadas todas las disciplinas clásicas del Derecho, tanto del Derecho Público como del Derecho Privado, "con la única condición [de] que vengan todas con un vestido nuevo". Para afirmar por último que existe un "paradigma ambiental", que influye sobre todas las estructuras de Derecho clásico. Se trata, en síntesis, de un principio de derecho "organizativo" que produce un "cambio epistemológico" en nuestra forma de pensar, de actuar, de resolver las cuestiones, porque avanza sobre las bases, los principios o las hipótesis mismas de trabajo.

En un interesante fallo el Superior Tribunal de Justicia de la Provincia de Río Negro, en el voto del Dr. Víctor Hugo Soderó Nievas, sostuvo que *"El derecho ambiental integra la novísima rama del derecho -tertium genus- que se caracteriza por: a) la dimensión colectiva y transindividual que los afilia a la categoría de los intereses difusos o de los derechos de incidencia colectiva mencionados en el artículo 43 de la CNac.; b) una intersección entre el derecho público y el derecho privado; c) una relación con muchísimos otros derechos: a la salud, a la vida, a la seguridad, a la igualdad, etc.; d) un ensamble con derechos que están declarados en la Constitución, con derechos implícitos y con derechos por analogía. Es de advertir que el Derecho Ambiental lo integran normas de base interdisciplinaria –que excede el ámbito jurídico- con rigurosa regulación técnica, de agrupamiento de Derecho Privado y de Derecho Público, con primacía de los intereses colectivos, aunque también hay instituciones de Derecho Ambiental que producen efectos simultáneos en ambos órdenes. El Derecho Ambiental se inscribe dentro de la órbita de los asuntos sensibles al interés social y exhibe, como ninguno, una interrelación*

² Caferatta, Néstor A., "Breves reflexiones sobre la convergencia de la Bioética y el Derecho Ambiental a la luz del principio precautorio", JA 2006-IV-1253. Lexis N° 0003/012917 ó 0003/012924. (www.abeledoperrot.com.ar)

³ Lorenzetti, Ricardo L. "Las normas fundamentales de derecho privado", Rubinzal Culzoni, 1995, pág. 483.



estrecha entre la normativa pública –constitucional, penal, administrativa- y la privada –civil, comercial, derecho del consumidor-“.⁴

Con lo dicho, podemos definir al Derecho Ambiental como el conjunto de principios y normas jurídicas que regula las conductas individuales y colectivas con incidencia en el ambiente, es decir que condicionan el disfrute, la preservación y el mejoramiento del medio ambiente.

2. LOS PRINCIPIOS DEL DERECHO AMBIENTAL.

El Derecho Ambiental tiene por objeto la protección del patrimonio natural y cultural del hombre, con miras, en general, a la sostenibilidad. Está ligado con la defensa de bienes o intereses esenciales del desarrollo humano, del individuo y la comunidad. La dignidad de la vida, la paz, la intimidad, la tranquilidad, la calidad de vida, la integridad psicofísica, la vida misma, el crecimiento económico, la salud constituyen algunos de ellos. Desde este punto de vista, el Derecho Ambiental es un derecho humano de tercera generación, fundado en la solidaridad, la cooperación y la paz (recordamos que los derechos humanos de primera generación son los derechos civiles y políticos, nacidos a la luz de la Revolución Francesa; y que los derechos humanos de segunda generación son los derechos sociales, culturales y económicos, nacidos con la Revolución Mexicana y el constitucionalismo social de la década del '40). Aunque también se dijo, en vista del futuro, que por ser de naturaleza intergeneracional reviste identidad de derecho humano de cuarta generación⁵.

Pero también, por su clara ligazón con la defensa de la naturaleza, es objeto de la regulación medioambiental la protección de los procesos ecológicos esenciales, la defensa de la naturaleza per se. En este contexto, existen normas de Derecho

⁴ Superior Tribunal de Justicia de la Provincia de Río Negro, "Costanzo Dias Luís Eugenio y Otros p/ recurso de amparo s/ apelación", Sentencia del 27/12/2005 (MJ-JU-M-9799-AR | MJJ9799).

⁵ Cafferatta, Néstor A. op. cit.



Ambiental que sólo se pueden explicar si se entiende que el verdadero sujeto de derecho es la naturaleza o la sociedad en su conjunto.

Un derecho de identidad tan singular o especial, con pretensiones de autonomía, no podría dejar de contener principios o criterios que lo diferencien del resto de las disciplinas tradicionales. Y es menester reconocer que más allá de su armazón normativo incipiente, no acabado o en plena formación, los principios cumplen una importante variedad de funciones jurídicas: de carácter informador, interpretativo, sirven como diques o filtros del sistema, sirven para recrear normas obsoletas, y a su vez para integrar lagunas o vacíos legales.

La Ley General del Ambiente Nº 25.675, que pertenece a las llamadas "normas de presupuestos mínimos de protección ambiental", por ende, de aplicación uniforme y común en todo el territorio de la Nación, estatuye en sus arts. 4 y 5 una serie de principios de política ambiental (verdaderos principios de Derecho Ambiental). De ellos surgen los siguientes principios del Derecho Ambiental Argentino:

- a) Principio de Congruencia: La legislación provincial, municipal referida a lo ambiental deberá ser adecuada a los principios y normas fijadas en la ley; y en caso de que así no fuere, ésta prevalecerá sobre toda otra norma que se le oponga.

En virtud de este principio, los denominados principios de Derecho Ambiental tienen entonces lo que la doctrina denomina "poder de irradiación", o poder de penetración, o características invasoras, expansivas, en situaciones análogas, o de base ambiental, aun cuando pertenezcan a otras áreas del conocimiento o del Derecho en general.

- b) Principio de Integración: Indica que los distintos niveles integrarán en todas sus decisiones y actividades previsiones de carácter ambiental, tendientes a asegurar el cumplimiento de los principios enunciados en la ley de presupuestos mínimos.
- c) Principio de Prevención: Las causas y las fuentes de los problemas ambientales se atenderán en forma prioritaria e integrada, tratándose de prevenir los efectos negativos que sobre el ambiente se pudieran producir. Se trata de la regla de oro del Derecho Ambiental es prevenir, anticiparse al daño, poner el énfasis en lo preventivo, pues en el derecho Ambiental la



coacción a posteriori resulta ineficaz por cuanto de haberse producido ya las consecuencias biológicas y socialmente nocivas, la represión (propia de los esquemas regulatorios tradicionales)⁶ podrá tener una trascendencia moral e incluso económica para el dañador, pero difícilmente compensará los graves daños ocasionados al ambiente.

- d) Principio precautorio: cuando haya peligro de daño grave o irreversible la ausencia de información o certeza científica no deberá utilizarse como razón para postergar la adopción de medidas eficaces, en función de los costos, para impedir la degradación del medio ambiente⁷. Este principio es la otra cara del principio de prevención: ambos operan en ámbitos de riesgos, sobre las causas y las fuentes de los problemas ambientales, y de un modo totalizador, holístico o integral. Pero el principio de *prevención* lo hace fundamentalmente sobre la base del riesgo, amenaza o peligro sabido, conocido, verificado, comprobado, o peligro real. En cambio el principio *precautorio* actúa sobre el riesgo hipotético, probable aunque incierto. Es lo que se ha llamado el "ejercicio activo de la duda"⁸.

En 2005 un grupo de expertos de la UNESCO definió a este principio de esta manera: *Cuando la actividad humana pueda conducir a un daño moralmente inaceptable que es científicamente plausible pero incierto, diversas medidas pueden ser tomadas para evitar o disminuir la posibilidad de ese daño*⁹.

Se han sistematizado los requisitos de admisibilidad del principio precautorio de esta manera: i) amenaza o peligro; ii) de daño grave e irreversible (daño moralmente inaceptable); iii) falta total de certidumbre científica, o falta de pruebas científicas inequívocas, o falta de certeza científica absoluta, o falta

⁶ Bustamante Alsina, Jorge, "Derecho Ambiental. Fundamentación y normativa". Abeledo Perrot, Buenos Aires. 1995, pag. 50

⁷ El principio precautorio ha sido adoptado por la legislación interna de ocho países de Latinoamérica (Ley 25675, Argentina; Ley 26811, Perú; Ley 99, Colombia; Ley 27, Nicaragua; Ley de Biodiversidad, Venezuela; Ley de Biodiversidad, Costa Rica; Ley 44, República Dominicana; Ley 17283, Uruguay; Ley de Política Nacional Ambiental, Paraguay).

⁸ Cafferatta, Néstor A. op. cit.

⁹ Se trató de un grupo que la UNESCO formó con expertos sobre el principio precautorio, bajo la dirección de M. Kaiser, director del Comité Nacional de Investigaciones Éticas en Ciencia y Tecnología de Oslo, y entre cuyos integrantes se encontraba la Dra. Aída Kemelmajer de Carlucci. En febrero de 2005, el grupo propuso un dictamen con la definición transcrita.



de certeza científica o ausencia de información, o actividad científicamente plausible pero incierta; iv) medidas eficaces para hacer frente, o medidas eficaces para evitar o reducir al mínimo la amenaza, o medidas eficaces para impedir la degradación del medio ambiente; y v) en función de los costos.

- e) Principio de equidad intergeneracional: los responsables de la protección ambiental deberán velar por el uso y goce apropiado del ambiente por parte de las generaciones presentes y futuras.
- f) Principio de progresividad: los objetivos ambientales deberán ser logrados en forma gradual, a través de metas interinas y finales, proyectadas en un cronograma temporal que facilite la adecuación correspondiente a las actividades relacionadas con esos objetivos.
- g) Principio de responsabilidad: el generador de efectos degradantes del ambiente, actuales o futuros, es responsable de los costos de las acciones preventivas y correctivas de recomposición, sin perjuicio de la vigencia de los sistemas de responsabilidad ambiental que correspondan.
- h) Principio de sustentabilidad: el aprovechamiento sustentable de los recursos naturales y la preservación del patrimonio natural y cultural son condicionantes necesarios del desarrollo económico y social. La gestión sustentable del ambiente deberá garantizar la utilización de los recursos naturales para las generaciones presentes y futuras.

Más allá de su armazón normativo incipiente, no acabado o en plena formación, estos principios cumplen una importante variedad de funciones jurídicas: de carácter informador, interpretativo, sirven como diques, filtros o purificadores del sistema, son cuñas expansivas, recreadores de normas obsoletas, creadoras o inventivas, estímulos para el despertar imaginativo, y tienen a su vez capacidad organizativa compaginadora/heurística, y capacidad integradora de lagunas o vacíos legales.

3. EL COMPLEJO CONCEPTO DE "AMBIENTE".



En lenguaje normal, el término "ambiente" carece de nitidez por la variedad de sus significaciones¹⁰, lo que configura una primera dificultad para delimitar su concepto. Desde su significación jurídica, la cuestión se complejiza aún más, por cuanto se trata de un concepto que abarca diversas realidades, englobando aspectos *naturales* (elementos vivos como la flora y la fauna y no vivos como la luz, energía, agua, etc) y aspectos *artificiales* y *socioculturales* (urbanismo, monumentos, etc.). Pero además, como señala Hutchinson, se trata de un concepto con un fuerte aspecto histórico (por referir a una realidad viva, dinámica, de tal manera que lo que hoy lo integra puede no hacerlo mañana), y que por tanto se encuentra en permanente elaboración¹¹.

La definición de ambiente dada por el art. 2.10 de la Convención del Consejo de Europa de 21 de junio de 1993 ha sido una de las más aceptadas por los autores, puesto que comprende: en primer lugar, los *recursos naturales bióticos* (organismos vivos) y *abióticos* (entorno inanimado) tales como el aire, el agua, el suelo, la flora, la fauna y la interacción entre éstos; en segundo lugar, los bienes que componen la *herencia cultural* (integrado por el patrimonio histórico, artístico, paisajístico, etc.); y, por último, los aspectos característicos del paisaje, que integran el *ambiente artificial*, constituido por el espacio urbano construido y el equipamiento público (plazas, áreas verdes, espacios libres, etc.).

Nuestra Constitución Nacional, que como veremos seguidamente ha introducido la cuestión ambiental en 1994, omite toda definición del medio ambiente, lo que exige darle un marco conceptual al término. Si bien su texto no ha definido expresamente lo que debe entenderse por "ambiente", sí ha establecido una serie de pautas para ellos. En esa línea, se ha expresado que el ambiente es "...el conjunto de elementos

¹⁰ La Real Academia Española da al término "ambiente" las siguientes significaciones: "ambiente. (Del lat. ambiens, -entis, que rodea o cerca). 1. adj. Dicho de un fluido: Que rodea un cuerpo. 2. m. Aire o atmósfera. 3. m. Condiciones o circunstancias físicas, sociales, económicas, etc., de un lugar, de una reunión, de una colectividad o de una época. 4. m. Grupo, estrato o sector social. 5. m. Actitud de un grupo social o de un conjunto de personas respecto de alguien o algo. 6. m. Pint. Efecto de la perspectiva aérea que presta corporeidad a lo pintado y finge las distancias. 7. m. Am. Habitación de una casa.".(www.rae.es)

¹¹ Hutchinson, Tomás, "La protección del ambiente y los instrumentos tributarios", en Revista de Derecho Público nº 2, "Derecho Tributario". Rubinzal Culzoni, Buenos Aires, 2008. Pag. 11.



*naturales, artificiales o creados por el hombre, físicos, químicos y biológicos, que posibilitan la existencia, transformación y desarrollo de organismos vivos*¹².

Podemos sostener entonces que el texto constitucional adopta una visión amplia del ambiente, pero sin atribuirle un carácter omnicompreensivo: dentro de este concepto quedarán comprendidos la contaminación del agua, del aire y del suelo, así como la protección de la naturaleza y del patrimonio artístico-cultural.

Como se ve, resulta sumamente complejo definir el término "ambiente". Y mucho más lo es delimitar al ambiente como bien jurídico protegido. La gran cantidad de aspectos que comprende la protección ambiental es de tal complejidad técnico-científica, y se refieren a situaciones tan cambiantes, que no es posible dictar leyes que regulen en forma minuciosa, única y completa la variada gama de relaciones entre el Estado y los particulares con motivo del uso, apropiación, protección y defensa de los recursos naturales, y el impacto que estos procesos pueden conllevar sobre la calidad y estructura del entorno natural y humano. Es por esta razón que la función reguladora del Estado ha sido cumplida, fundamentalmente, con relación a elementos aislados del ambiente: agua, suelo, parques nacionales, residuos peligrosos.

Sin embargo, la ley 25.575, en su artículo 10, deja implícita la amplitud conceptual del Medio Ambiente cuya protección instaure como política nacional, al referir que *"El proceso de ordenamiento ambiental, teniendo en cuenta los aspectos políticos, físicos, sociales, tecnológicos, culturales, económicos, jurídicos y ecológicos de la realidad local, regional y nacional, deberá asegurar el uso ambientalmente adecuado de los recursos ambientales, posibilitar la máxima producción y utilización de los diferentes ecosistemas, garantizar la mínima degradación y desaprovechamiento y promover la participación social, en las decisiones fundamentales del desarrollo sustentable"*.

4. FUNDAMENTOS JURÍDICOS DE LA TRIBUTACION AMBIENTAL: LA CONSTITUCIONALIZACIÓN DEL MEDIO AMBIENTE.

¹² Sabsay, Daniel y Onaindia, José M., "La Constitución de los argentinos", 3º. Ed, Errepar, Buenos Aires, 1997.



En el ordenamiento jurídico argentino, el Derecho Ambiental recién tuvo su ingreso a partir de la década de los años '80 a través de las nuevas Constituciones de los Estados provinciales¹³, para recién ser incorporado en la Constitución Nacional con la reforma de 1994.

En la República Argentina la defensa del medio ambiente tiene consagración constitucional a partir de 1.994, cuando se incluye dentro de los denominados 'Nuevos Derechos', el tema Medio Ambiente.

Tal es así que el art. 41 de la nueva Constitución Nacional expresa que:

"Todos los habitantes gozan del derecho a un ambiente sano, equilibrado, apto para el desarrollo humano y para que las actividades productivas satisfagan las necesidades presentes sin comprometer las de las generaciones futuras, y tienen el deber de preservarlo. El daño ambiental generará prioritariamente la obligación de recomponer, según lo establezca la ley".

Los aspectos que han sido consagrados en la norma son:

- a) derecho a tener un ambiente con las características señaladas,
- b) deber de preservarlo (dejar de dañarlo),
- c) obligación de reparar el daño causado,
- d) obligación para las autoridades nacionales, provinciales y municipales de proteger el ambiente,
- e) distribución de competencias.

El Estado debe proveer a la protección del medio ambiente, organizar la justicia ambiental y además se obliga a:

- la utilización racional de los recursos naturales,
- la preservación del patrimonio natural y cultural,

¹³ Catamarca (1986), Córdoba (1987), Formosa (1991), Jujuy (1986), La Rioja (1986), Río Negro (1988), Salta (1986), San Juan (1986), Santiago del Estero (1986), Tierra del Fuego (1991), Tucumán (1990). La Constitución de la Provincia de Mendoza no contiene norma expresa sobre la protección del Medio Ambiente.



- la preservación de la diversidad biológica,
- la información ambiental,
- la educación ambiental.

Es decir que a partir de esta norma surge un **derecho** de todos los habitantes que deberá el estado garantizar, pero también aparece un **deber** por parte de los habitantes, el de preservar el medio ambiente, y una **obligación** por parte de la Administración de tomar todas las medidas necesarias para protegerlo y tendientes a obtener reparación por los daños patrimoniales antijurídicos que puedan sufrir por la acción o inacción administrativa.

De lo expuesto se infiere que a efectos de garantizar un ambiente sano el estado deberá sancionar una legislación ambiental, la misma deberá ser guiada por una clara política en materia de medio ambiente que defina que ambiente queremos y como compatibilizar el desarrollo que permita la satisfacción de necesidades de los individuos mediante la utilización de recursos limitados como son los recursos naturales.

Este "orden público ecológico" puede ser definido como *"la ausencia de hecho o actividades capaces de degradar, dañar ilegal o antirreglamentariamente el ambiente en tanto que bien jurídico"*¹⁴. Este orden público legitima todas las medidas de control, regulación, vigilancia y prohibición de tales actividades nocivas. Se trata del "poder de policía ambiental", como parte integrante de las facultades administrativas inherentes al estado.

La intersección del poder tributario propio del Estado (y el correlativo deber de todos contribuir al gasto público) y su obligación de proteger el medio ambiente puede reformularse como la obligación de todos los miembros de la sociedad de contribuir al gasto en que incurre el Estado en la gestión y protección ambiental, en base a los mismos parámetros de legalidad, generalidad y capacidad económica, que tiene como correlato el derecho al disfrute y la explotación ordenada de los recursos naturales.

¹⁴ Meier, Enrique, Política, "Derecho y Administración del Ambiente y de los Recursos naturales renovables", Caracas, ps. 52,103; citado por Hutchinson, Tomás, op. cit., Pag. 21.



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 ambiente sano consagrado como derecho en el texto constitucional es uno de ellos, como lo es la defensa, justicia o educación, y ante el riesgo de su degradación irreversible, su conservación y utilización convoca el ejercicio de la potestad tributaria en la guardia del equilibrio ecológico y los ecosistemas en consideración.

5. EL MEDIO AMBIENTE COMO OBJETO DEL DERECHO ARGENTINO. RESEÑA DEL REGIMEN LEGAL VIGENTE.

Se pueden distinguir varias etapas en la formulación de normas ambientales en Argentina, que pueden sintetizarse en:

- a) *Regulación estática de los recursos naturales:* hacia fines del siglo diecinueve, se comenzó a regular en forma independiente los distintos recursos naturales, tanto a nivel nacional como provincial. Por ejemplo, en 1886 se sanciona el Código de Minería de la Nación. Varias leyes nacionales anteriores a la década del '70, se ocupan de regular otros recursos naturales.
- b) *Tratamiento dinámico del ambiente: aprobación de tratados ambientales internacionales:* esta segunda etapa comienza a delinearse después de 1972, a partir de aquella primera reunión internacional convocada por la Asamblea de Naciones Unidas y de la Declaración de Estocolmo. Desde 1982 con el Programa de Naciones Unidas para el Medio Ambiente, realizado en Nairobi-Kenya, Argentina comenzó con más fuerza a adoptar el tema ambiental para consagrarlo en esa década en normas provinciales.

Argentina participó en 1992 en la Conferencia de Naciones Unidas para el Medio Ambiente y el Desarrollo de Río de Janeiro, hito importante en la historia del derecho internacional ambiental, incrementando el proceso de inserción de la dinámica ambiental en su derecho positivo, y adoptando varios acuerdos internacionales en la materia.



- c) *Reforma de la Constitución Nacional*: la consagración del principio a nivel nacional, concluyó en 1994, con la reforma de la Constitución Nacional. En un todo de acuerdo con los principios reconocidos por la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Ambiente Humano de Estocolmo en 1972 y por la Cumbre de Naciones Unidas sobre Medio Ambiente y Desarrollo de Río de Janeiro en 1992.
- d) *Elaboración de normas de presupuestos mínimos*: a partir de los lineamientos establecidos en la Constitución Nacional y en los tratados internacionales ratificados sobre la protección del medio ambiente, la Argentina elaboró las leyes nacionales que regulan diversos aspectos relacionados con la protección del medio ambiente, expidiéndose formalmente acerca de las características y contenido de las normas denominadas de presupuesto mínimo de protección ambiental, entre las que cabe destacar las siguientes:
- Ley 25.675 denominada "**Ley General del Ambiente**" que establece los presupuestos mínimos para el logro de una gestión sustentable y adecuada del ambiente, la preservación y protección de la diversidad biológica y la implementación del desarrollo sustentable. La política ambiental argentina está sujeta al cumplimiento de los principios expresados en la ley.
 - Ley 25.612 que regula la **Gestión integral de residuos de origen industrial y de actividades de servicio**, que sean generados en todo el territorio nacional, y sean derivados de procesos industriales o de actividades de servicios.
 - Ley 25.670 que sistematiza la **Gestión y Eliminación de los PCBs, en todo el territorio de la Nación** en los términos del art. 41 de la Constitución Nacional. Prohíbe la instalación de equipos que contengan PCBs y la importación y el ingreso al territorio nacional de PCB o equipos que contengan PCBs.
 - Ley 25.688 que establece el "**Régimen de Gestión Ambiental de Aguas**" consagra los presupuestos mínimos ambientales para la preservación de las aguas, su aprovechamiento y uso racional. Para



las cuencas interjurisdiccionales se crean los comités de cuencas hídricas.

- Ley 25.831 sobre “**Régimen de libre acceso a la Información Pública Ambiental**” que garantiza el derecho de acceso a la información ambiental que se encontrare en poder del Estado, tanto en el ámbito nacional como provincial, municipal y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, como así también de entes autárquicos y empresas prestadoras de servicios públicos, sean públicas, privadas o mixtas.
- Ley 25.916 que regula la “**Gestión de residuos domiciliarios**”.
- Ley 26.331 de **Presupuestos Mínimos de Protección Ambiental de los Bosques Nativos**.

No obstante las normas de impuestos mínimos, en las últimas dos décadas, la profusión de normas de contenido ambiental sancionadas en la Argentina ha sido enorme. En el cuadro siguiente pueden verse las normas con contenido ambiental (entendiendo por tal no sólo la regulación específica de algún recurso no renovable, sino las que contienen relación inmediata con los mismos) vigentes en el país.

Cuadro 1: Leyes Ambientales de la República Argentina.

13273	REGIMEN FORESTAL
17319	REGIMEN NACIONAL DE HIDROCARBUROS
20284	PRESERVACIÓN DEL AIRE. PREVENCIÓN DE SITUACIONES CRÍTICAS DE CONTAMINACIÓN ATMOSFÉRICAS
20284	PREVENCIÓN DE LA CONTAMINACION ATMOSFÉRICA
21695	CREDITO FISCAL PARA INVERSION FORESTAL
22344	CONVENCIÓN DE WASHINGTON SOBRE EL COMERCIO INTERNACIONAL DE ESPECIES AMENAZADAS.
22421	PROTECCIÓN FAUNA SILVESTRE
22428	FOMENTO A LA CONSERVACION Y RECUPERACIÓN CAPACIDAD PRODUCTIVA DE LOS SUELOS



23724	CONVENIO DE VIENA SOBRE PROTECCIÓN DE LA CAPA DE OZONO.
23778	PROTOCOLO DE MONTREAL. SUSTANCIAS QUE AGOTAN LA CAPA DE OZONO.
23918	CONVENCIÓN SOBRE LA CONSERVACIÓN DE LAS ESPECIES MIGRATORIAS DE ANIMALES SILVESTRES, ADOPTADA EN LA REPÚBLICA FEDERAL DE ALEMANIA.
23922	CONVENCIONES DE BASILEA SOBRE CONTROL DE MOVIMIENTOS TRANSFRONTERIZOS DE RESIDUOS PELIGROSO Y SU ELIMINACIÓN.
24040	DISPOSICIONES SOBRE SUSTANCIAS QUE AGOTAN CAPA OZONO
24051	RESIDUOS PELIGROSOS
24089	PROTOCOLO DE LONDRES PARA PREVENIR CONTAMINACIÓN POR BUQUES.
24187	ENMIENDA DE LONDRES AL PROTOCOLO DE MONTREAL.
24196	REGIMEN DE INVERSIONES MINERAS, FOMENTO
24216	PROTOCOLO AL TRATADO ANTÁRTICO SOBRE PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE, ADOPTADO EN MADRID.
24292	CONVENIO INTERNACIONAL SOBRE COOPERACIÓN, PREPARACIÓN Y LUCHA CONTRA LA CONTAMINACIÓN POR HIDROCARBUROS, LONDRES.
24295	CONVENCION MARCO DE LAS NACIONES UNIDAS SOBRE EL CAMBIO CLIMATICO
24295	CONVENIO MARCO DE LAS NACIONES UNIDAS SOBRE CAMBIO CLIMÁTICO, NUEVA YORK.
24375	CONVENIO DE BIODIVERSIDAD DE RÍO DE JANEIRO.
24585	INCORPORA PROTECCION AMBIENTAL AL CÓDIGO DE MINERIA
24674	LEY IMPUESTOS INTERNOS (VEHICULOS Y MOTORES GASOLEROS)
24804	REGULACIÓN ACVIDIDAD NUCLEAR
24915	ENMIENDA DE COPENHAGHE AL PROTOCOLO DE MONTREAL
25018	REGIMEN DE GESTION DE RESIDUOS RADIATIVOS
25019	REGIMEN NACIONAL DE ENERGIA EOLICA Y SOLAR
25080	LEY DE INVERSIONES PARA BOSQUES CULTIVADOS



25278	CONVENIO DE ROTTERDAM SOBRE PLAGUICIDAS O PRODUCTOS QUÍMICOS.
25438	PROTOCOLO DE KYOTO DE LA CONVENCION MARCO DE LAS NACIONES UNIDAS SOBRE EL CAMBIO CLIMÁTICO.
25612	PRESUPUESTOS MÍNIMOS DE PROTECCION AMBIENTAL DE RESIDIOS INDUSTRIALES
25626	PROHIBICIÓN DE IMPORTAR NEUMÁTIVOS USADOS O RECAUCHUTADOS
25670	ELIMINACIÓN DE PCB
25675	POLITICA AMBIENTAL NACIONAL. RESUPUESTOS MINIMIMOS
25688	LEY DE GESTIÓN AMBIENTAL DE AGUAS
25831	LIBRE ACCESO A LA INFORMACIÓN AMBIENTAL
25841	ACUERDO MARCO SOBRE MEDIO AMBIENTE DEL MERCOSUR
25916	GESTION INTEGRAL DE RESIDUOS DOMICILIARIOS
26011	CONVENIO DE ESTOCOLMO SOBRE CONTAMINANTES ORGÁNICOS PERSISTENTES.
26021	PROHIBICIÓN DE PESCAR EL DORADO CON FINES COMERCIALES
26061	PROTECCIÓN INTEGRAL DE LOS DERECHOS DEL NIÑO. RECONOCE DERECHO A AMBIENTE SANO Y SALUDABLE (ART. 21)
26093	BIOCOMBUSTIBLES
26123	REGIMEN PARA EL DESARROLLO DE LA TECNOLOGIA, PRODUCCION, USO Y APLICACIONES DEL HIDROGENO COMO COMBUSTIBLE Y VECTOR DE ENERGIA
26184	PROHIBICIÓN DE IMPORTAR Y FABRICAR PILAS CON CIERTOS NIVELES DE MERCURIO, CADMIO Y PLOMO
26190	REGIMEN DE FOMENTO NACIONAL PARA EL USO DE FUENTES RENOVABLES DE ENERGIA DESTINADA A PRODUCCION DE ENERGIA ELECTRICA
26270	PROMOCION DEL DESARROLLO Y PRODUCCION DE LA BIOTECNOLOGIA MODERNA
26331	PRESUPUESTOS MÍNIMOS DE PROTECCION AMBIENTAL



6. LA LEGISLACION MEDIOAMBIENTAL DE LA PROVINCIA DE MENDOZA.

En el ámbito de Mendoza, si bien no está en la Constitución, se han dictado numerosas normas de contenido ambiental.

En el cuadro siguiente se transcriben tales leyes, y sus títulos o asuntos.

Cuadro 2: Leyes Ambientales de la Provincia de Mendoza.

1079	LEY ORGANICA DE MUNICIPALIDADES.
2088	ADHESION LEY 13273. CREACION DE LA ADMINISTRACION PROVINCIAL DE BOSQUES
2376	RÉGIMEN PROVINCIAL DE ARBOLADO PUBLICO
4035	EXTRACCION DE AGUAS SUBTERRANEAS
4036	ADMINISTRACIÓN DE AGUAS SUBTERRÁNEAS
4386	DECLARA INTERÉS PROTECCION ESPECIES
4597	ADHIERE A LEY NACIONAL 22458
4609	PROTECCIÓN DE LA FLORA DE LA PROVINCIA DE MENDOZA
4711	PLANES DE COLONIZACION
4886	DELIMITACIÓN SUELO OESTE DE MENDOZA (ver p residuos)
5100	PRESERVACIÓN PRESERVACION DE LOS RECURSOS DEL AIRE.
5330	PROSPECCION, EXPLORACION, CATEO Y EXPLOTACION DE YACIMIENTOS Y MINERALES NUCLEARES"
5506	RATIFICA DOMINIO Y JURISDICCIÓN SOBRE SUELO Y SUBSUELO
5665	REGIMEN FABRICACIÓN PRODUCTOS AGROQUIMICOS
5711	MEDICION NIVLES CONTAMINACIÓN AMBIENTAL
5753	PLAN DE REFORESTACIÓN PROVINCIAL
5761	DECLARA ZONA DE RESERVA AMBIENTAL
5804	EXPROPIACION DE TERRENOS PARA CONSERVACION DE SISTEMA



	ECOLOGICO
5917	GENERACION, MANIPULACION, TRANSPORTE, TRATAMIENTO DE RESIDUOS PELIGROSOS
5941	PROHIBICION, FABRICACION, ALMACENAMIENTO COMERCIALIZACION DE REPELENTES. PROTECCION CAPA OZONO
5961	PRESERVACIÓN DEL AMBIENTE EN MENDOZA
5970	ERRADICCIÓN DE BASURALES, GESTIÓN DE RESIDUOS
5978	REGULACION CAVIDADES NATURALES
6045	AREAS NATURALES. SECTORIZACION Y ESTABLECIMIENTO DE NIVELES DE PROTECCION POR ZONA
6090	ADHESION LEY NACIONAL 24196 (REGIMEN DE INVERSIONES MINERAS)
6169	RELEVAMIENTO DE ICTIOFAUNA EN AGUAS DE MENDOZA
6188	DECLARA DE INTERÉS PROVINCIAL DESARROLLO DE MANEJO ECOLOGICO PEDEMONTE MENDOCINO.
6207	PROHIBICION DECONSTRUCCION DE DEPOSITOS PARA ALMACENAMIENTO DESECHOS NUCLEARES
6245	DECLARA DE INTERES PÚBLICO LA PROTECCION DE FAUNA Y FLORA. REGLAMENTACION USO DE VEHÍCULOS TODO TERRENO
6394	DECLARA PARQUE SAN MARTIN AREA PROTEGIDA
6396	LEY DE COPARTICIPACION MUNICIPAL
6396	COPARTICIPACION MUNICIPAL
6957	CONSORCIOS PARA GESTION INTERMUNICIPAL DE RESIDUOS
6972	PROGRAMA RELEVAMIENTO FAUNA DE RIOS
7163	EXIMICION IMPUESTO INMOBILIARIO BARRIO JARDIN VICTORIA DE G CRUZ
7168	GESTION DE RESIDUOS PATOGENICOS Y FARMACEUTICOS.
7761	ADHESION LEY NACIONAL 25670 PRESUPUESTOS MINIMOS GESTION AMBIENTAL. ELIMINACION PCBS
7873	PLAN DE RECUPERACION DEL ARBOLADO PUBLICO



7874	ABOLADO PUBLICO
7875	DECLARACION DE EMERGENCIA ARBOLADO PÚBLICO
7911	LEY DE MINISTERIOS. ESTABLECE TASA HIDROCARBUROS
8006	LEY IMPOSITIVA 2009. CREA TASA POR EMISIONES ATMOSFERICAS
8009	LEY DE PRESUPUESTO 2009: CREA FONDO AFECTACION ESPECÍFICA AMBIENTAL
8051	ORDENAMIENTO TERRITORIAL
8144	IMPOSITIVA 2010
8152	CREACIÓN DEL PROGRAMA INTEGRAL DE CONTROL Y MITIGACIÓN HÍDRICA DE LOS EFECTOS AMBIENTALES NEGATIVOS.
8200	LEY CREACION FONDO COMAHUE.
8264	IMPOSITIVA 2011
8297	TASA IMPUESTOS INSPECCION ISCAMEN. BARRERAS SANITARIAS
8308	CONSTITUYE COMO AREA NATURAL PROTEGIDA AL "CORDON DEL PLATA".

Como más adelante será materia de estudio específico, la legislación en Mendoza reproduce un esquema regulador tradicional de la cuestión ambiental, en base a permisos, prohibiciones, un régimen de infracciones y sanciones para cada recurso en particular, y escasa contemplación de instrumentos de carácter económico con una finalidad esencialmente preventiva del daño ambiental.



CAPITULO 2

UTILIZACION DE INSTRUMENTOS ECONÓMICOS EN LA GESTION DEL MEDIO AMBIENTE.



1. MECANISMOS DE INTERVENCIÓN DEL ESTADO EN LA CUESTIÓN AMBIENTAL.

Se ha señalado que actualmente existen dos grandes tendencias en cuanto a la aplicación de políticas públicas tuitivas de los recursos naturales y la protección del ambiente.

La primera de ellas, con sus raíces en la tradición jurídica del sistema continental-romanista, se basa en la utilización de normas jurídicas, ya sean estas restrictivas o coercitivas de la actividad del hombre, con miras a la protección ambiental y el interés público. En sentido amplio es lo que ha venido a denominarse el enfoque de "mando y control".

La segunda gran tendencia surge como respuesta a las insuficiencias del sistema regulatorio clásico, además del cuestionamiento conceptual realizado hacia el intervencionismo estatal en la actividad económica. Esta corriente propugna la utilización de instrumentos económicos para el logro de fines ambientales, y plantea, aplicar las reglas del mercado o del funcionamiento de las fuerzas y presiones económicas a los efectos de la implementación de las políticas públicas.

Junto a esta nueva tendencia a regular en armonía con la realidad económica, haciendo uso de los premios y castigos de contenido pecuniario, surge como valor o paradigma una visión integradora del derecho ambiental que plantea un enfoque superador, con vista hacia la sustentabilidad integral, más que hacia la mera protección sectorial. En tal sentido, podemos hacer referencia a un nuevo paradigma jurídico, el del derecho del desarrollo sustentable, más integrador que la visión clásica del derecho ambiental¹⁵, y es en este paradigma que aparecen las normas de presupuestos mínimos sancionadas en nuestro país como marco de protección

¹⁵ Walsh, Juan Rodrigo, "La conservación de la diversidad biológica. Instrumentos de gestión ambiental e instrumentos económicos para un régimen minero-ambiental en la Argentina", Capítulo IV del documento denominado "Consideraciones de un Régimen Jurídico Ambiental para la Minería en la Argentina", Estudio analítico N°5 – 1995, Fundación Ambiente y Recursos Naturales, en www.farn.org.ar



integral del ambiente (como por ejemplo la ya referidas leyes 25.675; 25.688; 26.331 entre otras).

Esta visión emergente, sintetizadora de los aspectos jurídicos referidos tanto a lo ambiental, como al desarrollo y crecimiento, procura ligar diversas dimensiones del plexo jurídico, que sin ser por sí mismas propias de la incumbencia ambiental, pueden determinar el éxito o el fracaso de cualquier medida de política ambiental. Es fundamental, entonces, contemplar las mutuas interacciones entre el marco normativo y el entorno económico, a los efectos de considerar la utilización de los llamados instrumentos económicos para el logro de objetivos ambientales.

Tal como está planteado en el contexto actual de la política ambiental, luego de la vertiginosa evolución que la misma ha recorrido en el último cuarto de siglo, existen dos grandes tendencias en cuanto a la aplicación de las decisiones referidas a las políticas públicas que tutelan los recursos naturales y la protección del ambiente. La primera de ellas, con sus raíces en la tradición jurídica, tanto del sistema anglosajón como del sistema continental-romanista, se basa en la utilización de normas jurídicas, ya sean estas restrictivas o coercitivas de la actividad humana, en aras de la protección ambiental y del interés público. En sentido amplio es lo que ha venido a denominarse el enfoque de "mando y control", traduciendo así la frase inglesa "Command and Control Approach".

La segunda gran tendencia en materia de política ambiental, surge como respuesta a las insuficiencias del sistema regulatorio clásico, además del cuestionamiento conceptual realizado hacia el intervencionismo estatal en la actividad económica. Esta corriente propugna la utilización de instrumentos económicos para el logro de fines ambientales. Plantea, por lo tanto, aplicar las reglas del mercado o del funcionamiento de las fuerzas y presiones económicas a los efectos de la implementación de las políticas públicas.

En el sistema regulatorio "clásico", es decir del Mando y Control, encontramos las ya clásicas.



1.1. PROHIBICIONES.

Basado en el clásico principio de reserva legal, según el cual todo lo que no está prohibido por la ley se encuentra permitido (art. 19 Constitución Nacional), la primera respuesta del sistema normativo ante la degradación del ambiente fue la de prohibir ciertas actividades.

Numerosas normas vigentes recogen prohibiciones explícitas de realizar ciertos actos nocivos para el ambiente que son directamente no tolerados por el sistema, y frente a cuyo incumplimiento se yerguen las sanciones.

Ejemplo de estas medidas prohibitivas los podemos encontrar en la Ley N° 22.421 que impide introducir desde el exterior productos y subproductos, manufacturados o no, de aquellas especies de la fauna silvestre autóctona cuya caza, comercio, tenencia, posesión y transformación se hallen vedadas en toda la región de su hábitat natural sin permiso previo de la autoridad nacional de aplicación, o en la Ley 24.051 que prohíbe la importación, introducción y transporte de todo tipo de residuos provenientes de otros países al territorio nacional y sus espacios aéreo y marítimo; entre muchísimos otros.

En el ámbito provincial, podemos citar sólo a modo de ejemplo la Ley 6.207 que prohíbe la construcción de repositorios y depósitos para el almacenamiento de desechos radiactivos y basura nuclear altamente peligrosos, como asimismo, el ingreso de todo tipo de desechos y basura clasificados como de peligrosidad media y alta, y la ley 5.941 que veda la fabricación de cualquier producto que contenga como gas propelente alguna de las sustancias enumeradas que agotan la capa de ozono.

Si bien su utilización es clásica y frente a ciertas actividades necesaria, las tradicionales prohibiciones marcan un "techo" por encima del cual las actividades contaminantes del hombre no pueden traspasar. Sin embargo, la limitación de este sistema consiste en que una vez infringida la prohibición, a diferencia de otros aspectos de la vida en sociedad, el daño ocasionado al ambiente puede ser irreparable o difícilmente cuantificable, en razón de lo cual se requiere de un



complemento de estas figuras de un régimen preventivo eficiente, de un control intenso y de un régimen sancionatorio adecuado.

1.2. SANCIONES.

Frente a las prohibiciones anteriores, resulta necesario instaurar un sistema sancionatorio para su violación. En la normativa ambiental argentina y mendocina encontramos numerosas multas de cuantía variable por la realización de actos prohibidos, e incluso la construcción de una protección de tipo penal del Medio Ambiente, como es el creado por la ley 25.612, que instaura tres figuras delictivas ambientales (arts. 52 a 54)

- *“Será reprimido con prisión de 3 (tres) a 10 (diez) años, el que, utilizando residuos industriales y de actividades de servicio, adulterare o contaminare el agua, el suelo, la atmósfera, o poniendo en riesgo la calidad de vida de la población, los seres vivos en general, la diversidad biológica o los sistemas ecológicos. Si el hecho fuere seguido de la muerte de alguna persona o extinción de una especie de ser vivo, la pena será de 10 (diez) a 25 (veinticinco) años de reclusión o prisión.”*
- *“Cuando alguno de los hechos previstos en el artículo anterior fuere cometido por imprudencia o negligencia o por impericia en el propio arte o profesión o por inobservancia de los reglamentos u ordenanzas, se impondrá prisión de 1 (un) mes a 2 (dos) años. Si resultare enfermedad, lesión o muerte de alguna persona o especie, la pena será de 6 (seis) meses a 5 (cinco) años”.*
- *“Cuando alguno de los hechos previstos en los artículos anteriores se hubiesen producido por decisión de una persona jurídica, la pena se aplicará a los directores, gerentes, síndicos, miembros del consejo de vigilancia, administradores, responsable técnico, mandatarios o representantes de la misma que hubiesen intervenido en el hecho punible, sin perjuicio de las demás responsabilidades penales que pudiesen existir”.*



1.3. AUTORIZACIONES PREVIAS.

Un mecanismo muy utilizado en la gestión de los diferentes recursos naturales, cuyo dominio originario pertenece a las Provincias (como el suelo, el agua y el aire) son las autorizaciones previas, que generalmente generan como contrapartida el pago de cánones por el "uso" de tales bienes públicos. En el caso de la Provincia de Mendoza ello se produce, por ejemplo, en materia de utilización del recurso hídrico, que el usuario autorizado no "compra", sino que paga un canon por su uso para el sostenimiento de la administración, y cuya cuantificación es fijado anualmente por la Autoridad de Aguas considera los costos que se incurren en el servicio de provisión y ejercicio del poder de policía hídrica¹⁶

En la Provincia de Mendoza, el sistema de las concesiones previas es la base de la gestión del recurso hídrico a cargo del Departamento General de Irrigación, y se extiende incluso a los llamados "permisos de vertido", que es un permiso para la descarga de efluentes de origen industrial y/o cloacal, con carácter provisorio (en tanto cumpla con los estándares de calidad fijados) y temporario, siendo su vigencia máxima dos años, con la opción de renovarse a su término.

Este tipo de instrumentos es útil en tanto permite además que la Administración posea información de las actividades contaminantes y sus localizaciones, pero deben ser también complementadas por instrumentos de carácter preventivo que impidan el desvío del usuario en perjuicio de la fuente.

¹⁶ En Mendoza, para el caso de los derechos cuya fuente de provisión es el agua superficial, el canon se fija por superficie en hectáreas, mientras que el canon de agua subterránea se tributa en relación con el diámetro de salida de la cañería en la perforación, y el canon de vertido se fija en función del volumen de descarga. Para los usos no agrícolas, el Departamento General de Irrigación ha establecido diferentes coeficientes de acuerdo a la rentabilidad del uso, que se multiplican por el canon base. Para *riego agrícola* el coeficiente es 1. En el caso de *abastecimiento humano*, el coeficiente es 3.125, mientras que en el *uso industrial*, es 1.5. En cambio, para la generación hidroeléctrica se cobra un porcentaje del valor de la energía generada. Para el *agua mineral y la actividad petrolera* se han fijados cánones volumétricos.



2. INSTRUMENTOS ECONÓMICOS Y PROTECCIÓN AMBIENTAL.

2.1. INTRODUCCION.

Referimos ya la nueva tendencia, nacida de las insuficiencias del sistema regulatorio clásico, que propugna la utilización de instrumentos económicos para el logro de una explotación ambiental sostenible. En tal sentido, podemos hacer referencia a un nuevo paradigma jurídico, el del *derecho del desarrollo sustentable*, más integrador que la visión clásica del derecho ambiental.

En esta tendencia a regular en armonía con la realidad económica, haciendo uso de los premios y castigos de contenido pecuniario, surge como valor o paradigma emergente en la ciencia jurídica, una visión *integradora* del derecho ambiental que plantea un enfoque superador, con vista hacia la sustentabilidad integral, más que hacia la mera protección sectorial.

La CEPAL entiende como instrumento económico "*todos aquellos que inciden en los costos y beneficios imputables a cursos de acción alternativos por los que pueden optar los agentes, como por ejemplo hacer variar el precio relativo de un producto, y en consecuencia, las decisiones de los productores y consumidores*"¹⁷.

Desde fines del siglo XX y principios del XXI, en el ámbito internacional ha ganado espacio la alternativa de incorporar estos instrumentos a la gestión ambiental, a fin de complementar los esquemas tradicionales de regulación directa¹⁸. Su creciente aceptación se debe a que, además de la posibilidad de incorporar mayor flexibilidad mediante los incentivos precios/costos, estos instrumentos permiten obtener recursos para financiar la gestión y las inversiones ambientales a través de fondos específicamente asignados. Gracias a ellos los agentes pueden minimizar el costo

¹⁷ Jean Acquatella, Alicia Bárcena "*Política Fiscal y Medio Ambiente. Bases para una Agenda Común*".CEPAL Comisión Económica para América Latina y el Caribe. Santiago de Chile, diciembre 2005.

¹⁸ "Estándares de calidad ambiental, normas sobre emisiones y descargas, licencias de operación, etc.". J. Acquatella. Op. Cit.



de cumplir con la normativa y al mismo tiempo se reduce para la sociedad el gasto en que debe incurrir para lograr sus metas en materia de calidad ambiental.

Actualmente, los principales instrumentos que se utilizan en la protección y gestión ambientales son los cargos, los impuestos, las tarifas por incumplimiento de la normativa, los sistemas de depósito-reembolso, la obligación de pago cuando se determina responsabilidad jurídica por daños ambientales, los sistemas de permisos transables, los bonos condicionados al desempeño ambiental y los subsidios otorgados a actividades vinculadas a la protección ambiental.

Sin embargo la utilización de estos instrumentos no es fácil, pues depende, entre otros factores, de la idoneidad de las autoridades ambientales para trabajar coordinadamente con las fiscales y de la existencia de una sólida capacidad de seguimiento y control, competencias que en muchos países en desarrollo aún no están consolidadas.

Los instrumentos económicos se basan en el mercado y constituyen herramientas políticas que afectan el comportamiento de los agentes económicos para satisfacer los objetivos de política ambiental o modificar ciertos comportamientos mediante avisos en el mercado, en vez de realizarlo a través de normas sobre el control del nivel o forma de la contaminación.

El uso de instrumentos económicos por parte del Estado en materia ambiental debe tender a la utilización racional de los recursos naturales. Una gestión eficiente de los recursos ambientales se basa en la internalización de los costos de prevención, control y daños que derivan de la contaminación.

Esta internalización puede efectuarse en dos formas: a) por la reglamentación administrativa ("command and control") o b) por instrumentos basados en mecanismos de mercado ("incentives based").

Los instrumentos para reducir la contaminación – es decir, las externalidades – a un nivel compatible con una vida en salud son de tres clases:

1. los "mecanismos administrativos",
2. las "transacciones privadas" y
3. "los mecanismos fiscales".



La teoría indica que si se ponen en funcionamiento de manera adecuada, los instrumentos económicos permiten alcanzar cualquier nivel de control de la contaminación al menor costo global para la sociedad. Así, los mecanismos **administrativos** implican la identificación de causas y aplicación de sanciones. Se lo critica pues con estos mecanismos se disminuye o elimina la actividad económica pudiendo solucionarse el tema de la contaminación pero no con una solución racional. Los mecanismos **financieros** constituyen las "licencias transferibles", y los **fiscales** son los que ha adoptado la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) con el principio "el que contamina paga" (Pax Polluter Principle)¹⁹.

En definitiva, la aplicación de instrumentos económicos busca modificar los precios relativos de los bienes y servicios que se observan en el mercado, mediante la imposición de obligaciones como el pago de impuestos, derechos, cargos o depósitos. Frente a esta corriente, se alzaron quienes sostienen que una intervención de estas características tendría efectos desviantes para el libre mercado.

Una de las particularidades que hacen más interesantes este tipo de instrumentos económicos, es que permiten que los agentes tengan la libertad de escoger entre diversas opciones la alternativa más ventajosa para ellos. No se establecen obligaciones directas sobre tecnologías a adoptar, sobre la elección de insumos o sobre las cantidades a producir. Desde otro punto de vista, el segundo atributo relevante es su capacidad para generar recursos, los mismos que pueden utilizarse para la conservación o el mejoramiento del medio ambiente. Así, en un sistema teórico, cada actor del mercado sabrá evaluar las ventajas, conveniencias y posibilidades de su propia actividad para alcanzar determinado criterio de rendimiento ambiental, puesto que los mecanismos económicos permiten al privado optar por la modalidad que más le convenga, de manera que se optimizan los beneficios privados (reducción de costos de control) a la vez de cumplir con las metas colectivas (criterios de emisión o estándares).

¹⁹ Edgardo Héctor Ferré Olive, "*Legislación ambiental y política tributaria*". En Cuadernos del Instituto AFIP, Instituto de Estudios Tributarios, Aduaneros y de los Recursos de la Seguridad Social (AFIP), Buenos Aires, 2010.



Por esta razón se sostiene que la utilización de medios fiscales, a diferencia de los tradicionales, permite cumplir con varios objetivos a la vez, siendo los principales modificar las conductas de los agentes (incentivando o desincentivando actividades) y recaudar fondos.

En este sentido, no podemos más que coincidir con las palabras de Tinant al sostener que la tributación aplicada a la protección ambiental requiere *"de una técnica legislativa "per-dis-suasiva" (fundada en argumentos persuasivos y disuasivos), donde la fuerza de la razón anteceda a la razón de la fuerza legalmente instituida, tornando razonable y aun deseable no sólo el cumplimiento de las pautas que tienden a solucionar los problemas ambientales sino también de las normas que prohíben la comisión (por acción u omisión) de daños ecológicos. Por tal razón, el "legislador tributario ecológico" posee meta y método propios que difieren de los del legislador tributario ordinario, cuya mira esencialmente recaudadora suele llevarle a buscar la obtención de determinados comportamientos humanos, antes que por convicción (variable psicológica que conlleva el modo existencial de máxima jerarquía de la conducta: la plenitud) o adhesión (primer grado de carencia), por vía de constrictión (manifestándose en el mejor de los casos como "sano temor") o coacción (extremo que refleja la vacuidad en la conducta respectiva), desatendiendo -o simplemente ignorando- que las personas (circunstancialmente contribuyentes) guardan distintas actitudes respecto de las normas jurídicas vigentes a partir del grado de aceptación o rechazo que tengan hacia las mismas y que, en esa aproximación, disuadir es inducir, mover a uno con razones a mudar de dictamen o a desistir de un propósito, en tanto que persuadir es razonar con lo verosímil y con lo opinable, inducir, mover, obligar a uno con razones a creer o hacer una cosa. Como señala Hart, "sentirse obligado" y tener una obligación son cosas diferentes, aunque sean concomitantes."*²⁰

Entre las medidas de carácter económico antes citadas podemos agregar las subvenciones, las ventajas fiscales, y los tributos propiamente dichos, que se relacionan con la obligación de pago hacia el Estado que tiene implicaciones importantes en el medio ambiente. En general, la aplicación de estos instrumentos

²⁰ Tinant, Eduardo Luis, *"El derecho ambiental y un caso pese a todo aleccionador"*, comentario al fallo *"Tapera Arteché S. C. A. c. Municipalidad de Magdalena"* de la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires (07/05/1996).



económico-fiscales pretende la internalización de los costos ambientales en base a la aplicación de los mecanismos otorgados por la técnica jurídico-tributaria y financiera. Desde ya que en cualquier caso, la utilización de estos mecanismos con fines que excedan lo fiscal, exige garantizar los principios constitucionales de justicia, equidad y solidaridad.

2.2. CONSIDERACIONES ECONÓMICAS.

La introducción de instrumentos económicos a la protección ambiental ha sido rescatada por la doctrina por las ventajas que ello puede conllevar.

Siguiendo a Jean Philippe Barde²¹ podemos sistematizar estas ventajas en las siguientes:

- **Eficiencia:** Permiten alcanzar los objetivos planteados de la manera menos costosa. En términos técnicos, esto se logrará al igualar el cargo, precio o impuesto con los costos marginales de la contaminación que ocasiona el obligado (eficiencia estática), de manera que a la empresa solo le resulta conveniente contaminar hasta el nivel en que le sea más barato pagar el impuesto que modificar sus procesos adoptando tecnologías más limpias, lo que incentiva un comportamiento ambiental más amigable con el ambiente (*eficiencia dinámica*). Este punto de equilibrio debe calcularse en un nivel de contaminación "óptimo", es decir, por debajo de los niveles naturales de saturación y las capacidades de remisión de cada medio contaminado y naturalmente, también por debajo de los niveles en que la sobrecarga de contaminantes puedan generar daños a la salud de la población.
- **Ajuste automático:** Los niveles de emisión se ajustan automáticamente al impuesto: aquellos que contaminan disminuyen sus emisiones hasta que el

²¹ Jean Philippe Barde, "Reformas fiscales ambientales: Una revisión de la experiencia en países de la OCDE", en: Graciela Moreno Arellano, Paola Mendoza Sánchez, Sara Ávila Forcada (Compiladoras), "impuestos ambientales. Lecciones en países de la OCDE y experiencias en México".



costo marginal de contaminar iguala el cargo o impuesto. Por encima de este punto, es más económico pagar que contaminar.

- **Generación de beneficios ambientales y económicos:** Por un lado, los impuestos ambientales generan ingresos que pueden tener un destino específico para la conservación o el mantenimiento de los recursos naturales, al tiempo que inciden en el comportamiento y crean incentivos para disminuir el impacto negativo sobre el entorno ambiental.
- **Integración del aspecto ambiental en las políticas sectoriales:** Mediante el cobro de impuestos ambientales se incorporan automáticamente a todos los sectores los costos que generan aquellos que contaminan
- **Internalización de externalidades:** Aquellos que contaminan son quienes deben pagar los impuestos, cargos y permisos a fin de que sus decisiones particulares consideren los costos generados. De esta manera, se apropian del daño que generan para el resto de la sociedad. De acuerdo a la doctrina económica, se genera una externalidad cuando la actividad de un agente económico causa un efecto real involuntario en el bienestar de otro agente, sea esta variación una mejora (externalidad positiva) o un empobrecimiento (externalidad negativa).

En materia de externalidades, no todos los instrumentos económicos parecen igual de eficientes, puesto que sus efectos no se ven reflejados en el sistema de precios. Ejemplificando: una industria que fabrica bienes emitiendo gases contaminantes a la atmósfera "gasta" ese bien ambiental, generando problemas en la salud humana en general, y contribuyendo al serio problema del cambio climático global. Sin embargo, el costo que eroga la sociedad en atender los efectos de esa contaminación (por ejemplo, por tratamiento de enfermedades derivadas de la exposición a los gases liberados), no es asumido por el contaminador y esto significa que existe un costo individual del producto y un costo *oculto* que es transferido a la sociedad, que deberá solventarlo a través de sus sistemas de salud pública.

De esta manera, el sistema de precios no puede medir exactamente las consecuencias ambientales de la actividad económica dañosa, creando un incentivo económico negativo, generando señales equívocas que alientan conductas



agresivas hacia el medio ambiente, y que tarde o temprano se traducen en un menoscabo a la calidad de vida de la población

Las externalidades negativas son consideradas fallas del mercado, ya que la sociedad estaría implícitamente subsidiando al producto de que se trate en el monto del costo correspondiente al daño social, o externalidad, en que se incurre como resultado de su producción.

Pigou propuso corregir las distorsiones generadas en los sistemas de precios por la presencia de externalidades negativas con el cobro de un impuesto cuyo monto compensaría los daños causados. A este mecanismo se le denomina Impuesto Pigouviano y es el origen de los llamados "impuestos ambientales"²², cuya finalidad es

²² La propuesta de Pigou fue rebatida Ronald Coase (Premio Nobel de economía en 1991, fundador del Análisis Económico del Derecho, método de análisis que incorpora variables económicas al pensamiento jurídico), quien en 1960 publicó un famoso artículo denominado "El problema del Costo Social", en donde expone su famoso teorema, partiendo de una crítica al trabajo de Pigou. Para él resulta innecesaria la intervención del Estado para igualar los costos argumentando que la respuesta más viable no siempre es un impuesto, sino que deben evaluarse los costos que cada posible solución causaría.

Coase reconoce la aplicación de los impuestos piguvianos como una solución posible, aunque no la única ni la más deseable. La crítica a los impuestos ambientales realizada por el autor, se basa en la dificultad de medir con certeza el daño producido por el agente contaminador, ya que en ocasiones la cuantía del daño se encuentra fuera del control del empresario. Por ejemplo, el daño causado por una empresa a los habitantes cercanos a la fuente emisora puede maximizarse al aumentar la población del vecindario, y por lo tanto los costos de reparación, ¿Debe entonces aumentar el costo del impuesto a pagar?, Si la capacidad de inmisión del medio contaminado varía por temporadas, ¿Cómo determinar de forma justa el daño causado?

Entre los escenarios posibles, considerados por Coase, al detectar una actividad contaminante, puede solicitarse al agente económico en cuestión el pago de un impuesto que sea equivalente al daño causado, reubicar su actividad, o bien tolerarla. De acuerdo al Teorema de Coase, debe evaluarse hasta qué punto la sociedad está dispuesta a tolerar la actividad que genera la contaminación en función de los beneficios que dicha actividad produce.

Así la cuestión se reduce a evitar el daño mayor, sin embargo, este razonamiento se centra exclusivamente sobre valores económicos evidentes, soslayando los principios universales de igualdad y libertad de trabajo con que funciona la sociedad. La escuela Coasiana promueve, en la medida de lo posible, el arreglo, mediante un "acuerdo" entre el agente generador y el receptor de externalidades de tal forma que pueda llegarse a la solución que implique un menor costo de mitigación. Estos "acuerdos Coasianos" según la teoría, deben ser aplicados aún y cuando el contaminador sea una empresa de carácter estatal, ya que debe prevalecer el interés general sobre el particular. Es decir, la costosa intervención estatal sólo debe considerarse justificada cuando las alternativas de composición entre sociedad y empresas no funcionan.

La crítica que finalmente establece Coase es que "el principio de que 'el que contamina paga' termina siendo la de que "el que paga contamina", de manera que el "derecho a contaminar" se convierte en un a especie de objeto transable.

A la teoría de Coase se le ha criticado que esos "acuerdos" difícilmente tengan una aplicación práctica porque: a) Los costos de transacción de los arreglos privados, acuerdos y seguimiento de su cumplimiento, etc. resultan elevados para las partes, b) no se cuenta con información



lograr la internalización de las externalidades generadas a través del uso del mismo sistema de precios.

Esta teoría dio paso a la creación del Principio de que "el que contamina paga" acogido por la comunidad internacional como principio rector de las políticas públicas que utilizan instrumentos económicos para favorecer el desarrollo ambientalmente sostenible.

2.3. EL PRINCIPIO DEL CONTAMINADOR-PAGADOR.

El principio económico *quien contamina paga*²³ ha servido de base a la creación de los tributos ecológicos al poner de manifiesto la necesidad de reflejar en el costo del tributo las externalidades negativas que las actividades contaminadoras producen.

Sostiene Bustamante Alsina²⁴ que este principio surge de la vocación redistributiva del derecho ambiental, que intenta corregir las deficiencias que presenta el sistema de precios a través de la internalización de los costos que determinan las externalidades resultantes de la contaminación ambiental.

La internalización de los costes externos que supone la contaminación del ambiente, considerados en términos generales como "externalidades negativas", puede realizarse con base en la aplicación del principio contaminador-pagador, utilizando distintos instrumentos.

confiable suficiente, c) Existen otras externalidades difíciles de cuantificar y d) los arreglos puede ser eficientes para las partes, pero no para el marco jurídico de las economías.

Este último modelo es el asumido en los últimos acuerdos internacionales sobre la contaminación, a causa de la presión norteamericana, así como por las evidentes dificultades de establecer tributos de carácter internacional. Sin embargo, el modelo pigoviano es la base sobre la que se sustentan las políticas fiscales que se están desarrollando en el seno de los países de la Unión Europea.

²³ En la actualidad, este principio forma parte del pilar de la política ambiental de la Comunidad Europea, hasta el punto que el art. 233 de la Constitución Europea establece que la política ambiental de la Unión ... se basará en los principios de cautela y acción preventiva, en el principio de corrección de los atentados al medio ambiente, preferentemente en el origen y en el principio de quien contamina paga".

²⁴ Bustamante Alsina, Jorfe (1997), "El Derecho ambiental y la Economía", en "Responsabilidad Civil y otros Estudios. Doctrina y Comentarios de Jurisprudencia", Tomo IV, Abeledo Perrot, Buenos Aires. Pag. 143.



El principio, de naturaleza estrictamente económica, ha sido explicado con claridad por Alterini y López Cabana de esta manera: *“en el mercado de la sociedad industrial, en el cual la competencia se plantea en función de precios, naturalmente incididos por los costos, quien los disminuye al no recurrir a los medios necesarios para evitar la contaminación distorsiona la competencia, por lo menos en dos aspectos: ofrece sus productos a menor precio, al no asumir los gastos para impedirla, e impone el daño ambiental a terceros, como un costo que éstos se ven precisados a tomar a su cargo, sin compensación²⁵”*. Este último es un costo no comercial, sino social, que no impone la exigencia de tributos, pues se trata de un principio de resultados, según el cual el costo social de la lucha contra los gastos de la contaminación debe recaer sobre los agentes contaminantes. Por eso dicho principio constituye una opción para el legislador, pues no se trata de “castigar” al contaminador con un impuesto, sino medios para conseguir la protección del medio ambiente.

Desde ya que no se trata de un principio absoluto, ni siquiera en el marco de la tributación ambiental; y no tiene finalidad retributiva sino disuasoria, busca incentivar negativamente la acción contaminadora.

²⁵ Alterini, Atilio A.-Lopez Cabana, Alberto M., “Los daños al medio ambiente en el marco de la realidad económica”. L.L. 1992-C, pag. 1025.



**CAPITULO 3.
TRIBUTACION MEDIOAMBIENTAL.**



1. HACIA UNA DEFINICIÓN DEL TRIBUTO AMBIENTAL.

Se ha dicho que los tributos "ecológicos" o "verdes" son aquellos que *gravan las actividades contaminantes o perjudiciales para un uso sostenible de los recursos naturales*²⁶

Pues bien, para definir al tributo ambiental debemos partir del concepto de "tributo" que nos da el derecho tributario, es decir *toda prestación patrimonial, obligatoria – habitualmente pecuniaria- establecida por la ley a cargo de personas físicas y jurídicas, que se encuentra entre los supuestos de hecho que la propia ley determine, y que vaya a dirigido a dar satisfacción a los fines del Estado y a los restantes entes públicos –territoriales o institucionales- a que estén encomendados*²⁷

Nota característica del tributo es su obligatoriedad, fundamentada en la coactividad del Estado (entendido en sentido lato de Nación, provincias, municipalidades). Las prestaciones particulares voluntarias efectuadas al Estado pueden ser donaciones u otras liberalidades, adquisición de bienes vendidos por el Estado -sin que sea obligatoria su compra-, suscripción de empréstitos voluntarios, etc., pero éstas no tienen carácter tributario.

A la obligatoriedad está vinculado el ejercicio del poder de imperio estatal, de modo que se prescinde de la voluntad del obligado insita en los negocios jurídicos, recurriendo a la "unilateralidad" estatal en lo atinente a la génesis de la obligación. Pero esta coactividad no es ejercicio de un poder omnímodo, sino que tiene por límite formal el principio de legalidad: "*nullum tributum sine lege*".

Los tributos ecológicos o ambientales, (o "tributos verdes" como también se los conoce), se pueden definir genéricamente como aquellos que gravan las actividades contaminantes o perjudiciales para un uso sostenible de los recursos naturales²⁸.

²⁶ Huthinson, Tomás, op. cit, pag. 30.

²⁷ Sainz de Bujanda, Fernando, "Sistema de Derecho Financiero. Introducción", Universidad Complutense, Madrid, 1995, p. 22; citado por Hutchinson, op. Cit., pag 32.

²⁸ Hutchinson, Tomás, op. cit, .pag 30.



Pero se trata de un concepto que no es fácil de acotar, ya qué puede emplearse en un sentido muy restringido o en uno muy amplio, según sean los "componentes ambientales" que cualifican a un tributo como ecológico.

Entonces, ¿cuándo un tributo tendrá carácter de "ambiental"? Alguna doctrina propone partir de la idea de que serían los efectos positivos sobre el ambiente los que permiten calificar a un impuesto como ambiental. Desde ese punto de vista, puede decirse que el tributo reviste carácter ambiental tanto si se trata de un tributo ambiental en sentido estricto (es decir específicamente creado para incentivar comportamientos más respetuosos con el entorno) como si se trata de un impuesto sin una finalidad ambiental predominante, pero que incorpora algún elemento con esta finalidad, como pueden ser las exenciones o descuentos. Desde esa óptica tan amplia, los tributos ambientales comprenden figuras tributarias muy heterogéneas (impuestos, tasas y contribuciones) que se aplican también en ámbitos muy diversos (fuentes de energía, transportes, actividades contaminantes, utilización de los recursos naturales, etc.)

Así pues, podemos hablar del "*tributo ambiental*" como el género que agrupa las categorías tributarias ambientales y tienen como fin principal proteger el ambiente, y somos de la opinión que es éste objetivo el que los define como tales²⁹. Los tributos ambientales deben procurar que el agente contaminador internalice los costos que produce la contaminación que genera su actividad, y de esa manera se incide en el comportamiento del sujeto, pero no es esta internalización de costos la que definirá per se al tributo como "ambiental". De su parte, tampoco será el *nomen iuris* del

²⁹ En este aspecto, coincidimos con Hutchinson en cuanto a que, en definitiva, es el objetivo ambiental del tributo el que lo califica como "tributo verde o ambiental", pues éste es el elemento común en todas las categorías tributarias, y no otro: "La doctrina discute acerca de las características esenciales que debe cumplir un tributo para que pueda calificarse de "ambiental". Una corriente doctrinaria entiende que el tributo debe internalizar los costes de la contaminación; otra propugna que el hecho de incentivar acciones ecológicas es el rango fundamental de los tributos ambientales. El primer fin es característico de las tasas y las contribuciones especiales, ya que su objetivo es repartir entre los contaminadores el coste de los servicios ambientales; en el caso del impuesto, la internalización de los costes no se ve siempre reflejada de manera directa, ya que la finalidad ambiental se cumple mediante la motivación de una conducta mas en consonancia con la protección ambiental; se intenta llevar al contaminador hacia el logro de un fin extrafiscal. La protección del ambiente es el objetivo del tributo ambiental; considero entonces que la internalización de los costes es básica para conducir hacia ese fin, pues lo que hace cambiar la conducta del contaminador es aquella internalización. Desde luego, la estructura de las normas no debe permitir que contamine quien pueda pagar; por lo que el tributo debe estar ordenado de tal forma que incentive al contaminador hacia una conducta menos contaminante. Por ello creo que la internalización de los costes y los incentivos deben estar ligados para que el tributo ambiental pueda conseguir su finalidad" (Hutchinson, Tomás, op. cit. pag. 33).



impuesto, ni el destino específico de los recursos que genere, lo que determinan su carácter ambiental.

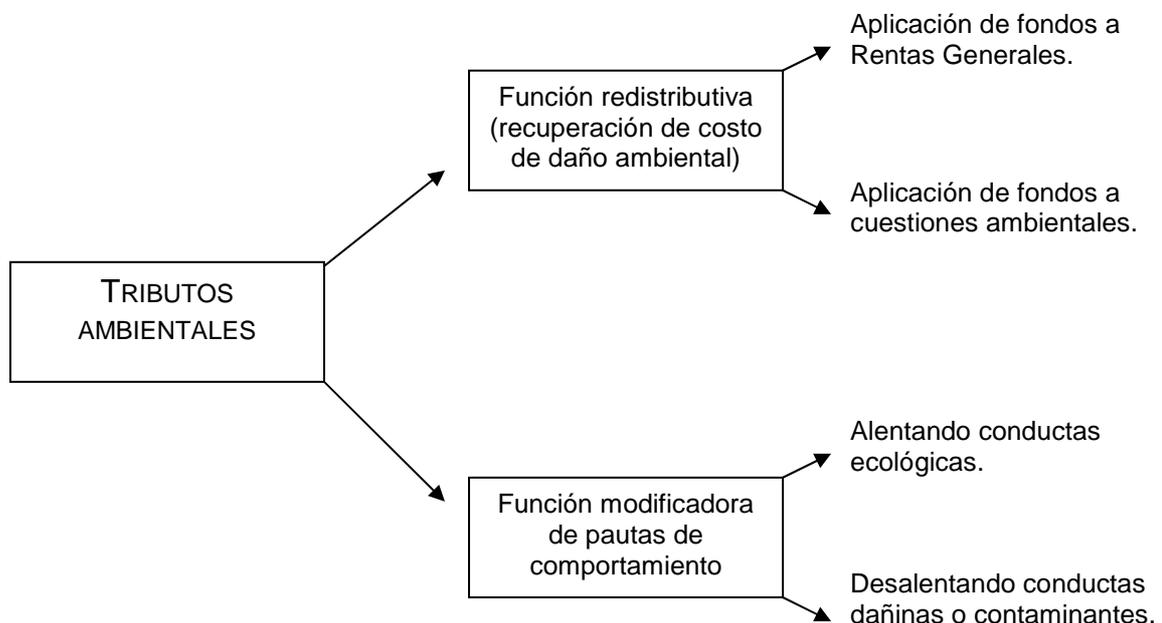
2. FUNCIONES TRIBUTARIAS AMBIENTALES.

Se ha sostenido que la tributación puede ser aplicada al medio ambiente bajo dos modalidades: una de carácter *negativa*, imponiendo una carga o incremento en el precio para los agentes que realizan la actividad contaminante, y otra de carácter *positiva*, como incentivadora de modificaciones de conductas nocivas, por conductas más “limpias”.

Desde luego que, como figuras propiamente tributarias, está en su esencia ser una herramienta de sostenimiento de los gastos propios de las funciones estatales, de manera que paralelamente a su aspecto incentivador se encuentra el recaudador.

En este punto es clásica la distinción entre tributos ecológicos **incentivadores** (además de generar ingresos para financiar actividades medioambientales sirven para sensibilizar a los obligados al pago de las consecuencias nocivas de sus comportamientos) y **redistributivos** (pretenden recuperar el coste de los daños ambientales a cargo de los contaminantes y convertir en antieconómico desarrollar conductas de ese tipo). Podemos esquematizarlo de esta manera:

Cuadro 3. Funciones de los tributos ambientales.





En el año 2000, la Agencia Europea de Medio Ambiente, en su informe sobre los Impuestos Ambientales³⁰, realizó una clasificación de los tributos ambientales o verdes, según cual sea su finalidad preponderante, categorizando tres modalidades fundamentales: a) Los tributos *redistributivos o de recuperación de costos*; b) Los tributos *incentivadores o de modificación de conductas* y c) Los tributos sobre productos o actividades contaminantes o perjudiciales para el ambiente que se establecen con la finalidad fundamental de aumentar la recaudación por esta vía.

2.1. LA FUNCIÓN REDISTRIBUTIVA DE LOS TRIBUTOS AMBIENTALES.

Desde esta óptica, como hemos dicho, el impuesto intenta corregir las deficiencias que presenta el sistema de precios a través de la internalización de los costos que determinan las externalidades resultantes de la contaminación ambiental. En otras palabras, se dirigen a desalentar las conductas contaminadoras y a redistribuir entre un elevado número de agentes los costos de las instalaciones necesarias para evitar que se produzcan daños ambientales³¹, o para eliminarlos, en caso de producirse.

La obtención de recursos por parte del estado con la introducción de figuras tributarias a la protección ambiental plantea la cuestión del destino a dar a los mismos, para satisfacer el gasto público ambiental ocasionado por la degradación del medio ambiente.

El Estado puede seguir tres caminos para resolver la cuestión:

- Aplicarlo a rentas generales.
- Dar a lo recaudado un destino específico en el marco de la política ambiental general del Estado (impuesto con fines determinados)

³⁰ El informe puede verse en la web oficial de la Agencia Europea de Medio Ambiente (AEMA) es un organismo de la Unión Europea: www.eea.europa.eu

³¹ Bustamante Alsina, Jorge, op. cit. Pag. 151



- Utilizar tales recursos para compensar los efectos indeseables de tipo distributivo o económico.

El impuesto *con fines determinados* será aquel cuya aplicación del ingreso específico se dirige a financiar un servicio público determinado. Uno de los argumentos a favor de que el producido del impuesto se destine a fines específicos (en lugar de dirigirlo a rentas generales), es que siendo de carácter específico los contribuyentes tienden a visualizar con mayor claridad a dónde se dirige su aporte, volviendo más aceptable su obligación. En este caso, hay una relación directa entre el pago del impuesto y el fondo creado para fines ambientales. Del lado contrario, las críticas se han basado en que la necesidad de contar con fondos para aplicar específicamente a un programa, hace que la función incentivadora pase a un segundo plano, y es susceptible de producir ineficiencias, puesto que la cantidad de impuesto será determinado según la base de ingresos necesarios para llevar adelante el plan o programa determinado, a sufragar cuyos gastos se destina el producido del impuesto. En otras palabras: el requerimiento global de fondos para el programa puede aumentar por muchas causas, y con ello aumentará el impuesto, con independencia de la conducta del contribuyente, cuya modificación valiosa o disvaliosa no será el centro de atención del legislador.

La cuestión supone para el legislador analizar en cada caso concreto la posibilidad de producción de estas ineficiencias, en cuyo caso los ingresos deberían ser destinados a políticas generales y no a fondos específicos, de manera que eventualmente puedan servir para compensar estos efectos indeseados, como por ejemplo reduciendo otros impuestos, tales como las cargas laborales (hipótesis del "doble dividendo"³²) o sobre otros bienes, o incluso como mecanismo para la reducción del déficit de la cuenta pública o como inversión en la conservación o restauración de los recursos naturales, vinculados o no con el tributo de que se trate.

³² La doctrina europea habla de "doble dividendo" como efecto deseado del tributo ambiental, que permitiría mejorar el medio ambiente y a la vez incentivar su economía mediante la disminución de otros impuestos. Bélgica, Dinamarca, Finlandia, Alemania, Italia, Suiza, Suecia, Reino Unido y Francia son países europeos que al crear impuestos ambientales han procurado disminuir otros impuestos, aunque con resultados dudosos, que pueden verse en Barde Jean Philippe "Historia y evolución de los instrumentos fiscales relacionados con el medio ambiente en los países de la OCDE" en "IMPUESTOS AMBIENTALES. LECCIONES EN PAÍSES DE LA OCDE Y EXPERIENCIAS EN MÉXICO", Graciela Moreno Arellano, Paola Mendoza Sánchez y Sara Ávila Forcada (Compiladoras), Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales, Instituto Nacional de Ecología del Gobierno de México, 2002.



En esta categoría de tributos ambientales “redistributivos” se encuentran en general todos aquellos que suponen la prestación de un servicio ambiental por parte del Estado, como las tasas por contaminación de agua, o por emisión de contaminantes a la atmósfera, puesto que se dirigen a “repartir” entre los contaminantes el costo de prestar tal servicio. Los considerandos de la Res 926/2005 de la Secretaría de Ambiente y Desarrollo Sustentable atribuyen expresamente el carácter de “redistributiva” a la Tasa Ambiental Anual creada por la Ley 24.051.

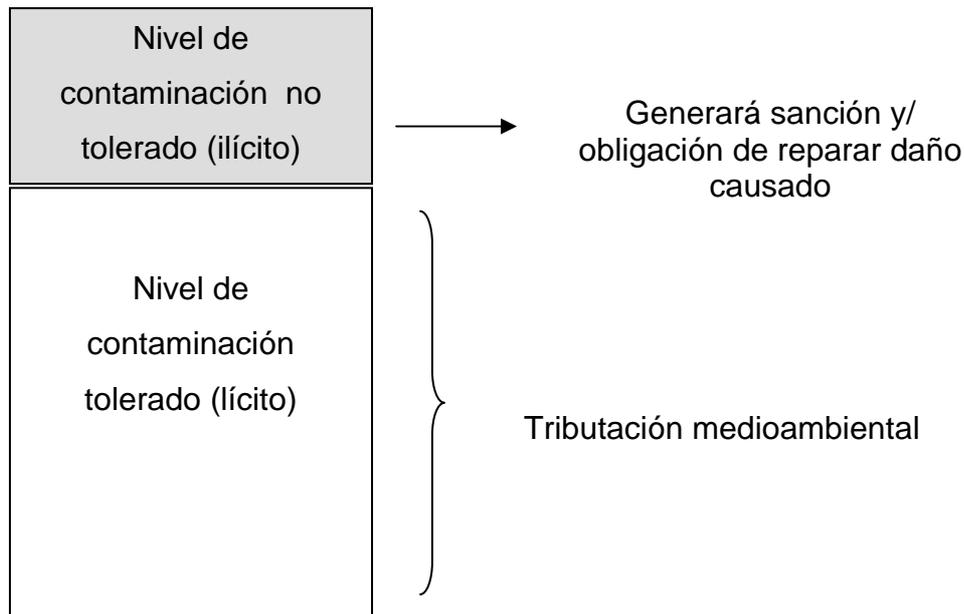
2.2. EL PRETENDIDO CARÁCTER SANCIONADOR DE LOS TRIBUTOS AMBIENTALES.

Otra visión de los tributos ambientales ha pretendido ver en los mismos una especie de “sanción” para el contaminador. Se sostiene así que realizar una actividad generadora de impacto ambiental es el hecho imponible que deberá considerar el legislador como causa fuente de la obligación de pago. Empalmado con el referido principio de que debe pagar quien contamina, podría verse en tal carga la sanción por realizar el hecho disvalioso de influir negativamente en el entorno natural.

Consideramos que tal enfoque resulta errado. Y es que si hablamos de tributación, ella debe necesariamente recaer sobre una actividad lícita. Considerar este aspecto resulta fundamental para enmarcar correctamente el objeto de nuestro estudio. Los tributos en general no consisten en una prestación derivada de la realización de una actividad ilícita, sino que su fundamento se encuentra en el costo mismo de vivir en sociedad, y en la solidaridad que ello supone, de manera que cada uno contribuya a los gastos del Estado en la medida en que le es posible (principio de la capacidad contributiva). Y los tributos ambientales no resultan ajenos a esta finalidad.

En cambio, una “sanción” requiere de la realización de un hecho no tolerado por el régimen legal vigente, y supone además una serie de requisitos dados por la normativa constitucional (derecho de defensa, principio de legalidad, acceso a la justicia, etc.).

Cuadro 4: **Ámbito de actuación de la tributación medioambiental.**



Es decir que la tributación ambiental se enmarca dentro del marco de las actividades permitidas –aunque nocivas para el ambiente- por el ordenamiento legal, y por esta razón su finalidad primordial debe ser recuperar el costo social que supone tolerar dichas conductas, e incentivar al obligado a modificarlas por otras menos nocivas.

Bien entendida, esta consideración debe campear en todo abordaje sobre la fiscalidad ambiental, cuyo diseño no debe dirigirse, insistimos, a castigar al contribuyente. Resaltamos que la flexibilidad que los tributos otorgan al asunto de la gestión ambiental es justamente lo que los ha blandido como herramientas interesantes frente a los clásicos instrumentos normativos de tipo mandato-control-sanción en la protección del ambiente, que han demostrado sus límites con la evidencia de la expansión del deterioro ambiental global.³³

Adviértase que la solución que estos tributos pueden dar a los problemas medioambientales consiste en hacer que los precios (es decir, los incentivos económicos) sean los “correctos”, al incorporar a los mismos los costos sociales

³³ Zárate Marco, Anabel; Vallés Giménez, Jaime y Trueba Cortés, Carmen, “Tributación ambiental en un contexto federal. Una aplicación empírica para los residuos industriales en España”, Universidad de Zaragoza, P. T. N° 25/07. Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.



producidos por la contaminación, que se añaden al precio de mercado mediante el impuesto, cuya cuantía debe, idealmente, coincidir con el costo marginal de la contaminación que la actividad produce, de manera que podría conseguirse que la contaminación se situara en su nivel óptimo. De manera que si este nivel óptimo fuera cero, no tendría sentido usar un tributo, sino que debería prohibirse la actividad y establecerse una sanción por su incumplimiento, que podrá tener o no carácter económico (como una multa).

Esto señala la complejidad del diseño de estas herramientas tributarias, ya que un derecho ambiental "incentivador" (esencialmente dirigido a la prevención y disminución del potencial daño ambiental) es mucho más difícil de configurar que uno simplemente "sancionador" (que necesariamente aparece luego de cometida la infracción, aunque ya no podrá evitarla).

2.3. LA FUNCIÓN DE ESTÍMULO DE LAS MEDIDAS FISCALES AMBIENTALES.

Como hemos venido diciendo, la modificación de la conducta del obligado debe ser lo fundamental a considerar en la elección de herramientas fiscales aplicadas al ambiente. Ello exige que el legislador identifique la cuestión ambiental a abordar, los límites dentro de los cuales la actividad nociva para el ambiente será tolerada, y la forma de incentivar al administrado a que, dentro del marco permitido por la norma, éste opte por:

- No abonar el impuesto, para lo cual no deberá disminuir al mínimo posible (el punto óptimo) la nocividad ambiental de sus conductas,
- abone un tributo en proporción a la nocividad de su conducta, de manera que la sociedad recupere total o parcialmente el costo "ambiental" de su conducta.

Por esta razón se ha sostenido que *"el "legislador tributario ecológico" posee meta y método propios que difieren de los del legislador tributario ordinario, cuya mira esencialmente recaudadora suele llevarle a buscar la obtención de determinados comportamientos humanos, antes que por convicción (variable psicológica que conlleva el modo existencial de máxima jerarquía de la conducta: la plenitud) o*



*adhesión (primer grado de carencia), por vía de constricción (manifestándose en el mejor de los casos como "sano temor") o coacción (extremo que refleja la vacuidad en la conducta respectiva), desatendiendo -o simplemente ignorando- que las personas (circunstancialmente contribuyentes) guardan distintas actitudes respecto de las normas jurídicas vigentes a partir del grado de aceptación o rechazo que tengan hacia las mismas y que, en esa aproximación, disuadir es inducir, mover a uno con razones a mudar de dictamen o a desistir de un propósito, en tanto que persuadir es razonar con lo verosímil y con lo opinable, inducir, mover, obligar a uno con razones a creer o hacer una cosa. Como señala Hart, "sentirse obligado" y tener una obligación son cosas diferentes, aunque sean concomitantes."*³⁴

Es así que cualquiera sea la forma que se le de (impuesto, tasa, contribución, exención), la norma tributaria ambiental se debe dirigir a generar un incentivo, un estímulo al administrado, para que su elección sea un comportamiento ecológicamente más sustentable, sea reduciendo la nocividad de sus acciones, aplicando tecnología que disminuya el costo ambiental de las mismas, o incorporando a su propia economía los costos sociales que en términos ambientales sufre la comunidad por soportar aquellos actos.

Este aspecto incentivador desplaza a un segundo plano la recaudación que el impuesto pueda generar

Por último, consideramos necesario no perder de vista la cadena de efectos que un tributo puede generar, ya que si se debilita el capital o las fuentes generadoras de rentas, por necesaria implicancia el Estado recaudará cada vez menos y, en consecuencia, mal podrá subvenir a las necesidades imperiosas de los sectores necesitados. Como sostiene Vizcaíno *"si por la tributación extrafiscal se debilitara la posición patrimonial o reductiva de los individuos, ello enervaría a los capitales necesarios para la producción, desalentaría las inversiones, etc., disminuyendo la capacidad contributiva de los afectados, y, por consiguiente, cercenaría la posibilidad del Estado de recaudar tributos financieros. De ahí la necesidad de prudencia de los gobernantes en la fijación de tributos. Acertadamente, Wilhelm Gerloff enseña que la economía tributaria debe respetar el sistema de economía de*

³⁴ Tinant, Eduardo Luis, "El derecho ambiental y un caso pese a todo aleccionador", comentario al fallo "Tapera Arteché S. C. A. c. Municipalidad de Magdalena" de la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires (07/05/1996).



*mercado; pues una imposición que signifique confiscación de bienes y que conduce a la destrucción económica de la propiedad, socava lo mismo la economía del mercado que la economía tributaria en ella fundada*³⁵

3. CATEGORÍAS DE TRIBUTOS AMBIENTALES.

3.1. IMPUESTOS.

Por definición, el impuesto no requiere de contraprestación por parte del estado individualizada en el contribuyente, sino que se pagan en virtud del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada ciudadano, y son utilizados para afrontar erogaciones públicas *indivisibles* (salud pública, seguridad, educación, etc.), es decir que no existe una acción estatal vinculante con el contribuyente específico.

En los impuestos en general, su monto está en relación con alguna de las manifestaciones de capacidad contributiva que la norma ha tomado: el consumo, los bienes o la renta del contribuyente. En cambio, en los impuestos ambientales, como señalamos, el hecho imponible surgirá de observar la "capacidad contributiva sostenible" del sujeto pasivo (combinación entre su *capacidad contributiva* y su *capacidad contaminante*, entendida esta última como la posibilidad cierta de contaminar con su conducta haciendo uso y disfrute de "bienes ambientales").

3.2. TASAS.

Las tasas son la retribución que se hace al Estado por un servicio público prestado, una contraprestación satisfecha a la Administración por un particular, de cuantía

³⁵ García Vizcaíno, Catalina, (2007), Derecho Tributario. Consideraciones Económicas y Jurídicas, LexisNexis. (Lexis N° 5604/000766).



igual o inferior al costo del servicio prestado, determinada con relativa independencia de su capacidad económica, por una actividad o servicio público divisible.

Las tasas resultan instrumentos fiscales eficientes en la búsqueda de la internalización de los costos ambientales, al permitir al contaminador, en cierta forma, *manejar* el monto, ya que si invierte en tecnología limpia, que reduzca sus límites de contaminación, podrá reducir el costo que implica la tasa. En este sentido, la tasa puede hacer confluir el objetivo de protección del ambiente (de la Administración) con el de disminución de sus costos (del administrado).

En general, dentro de las especies tributarias, las "tasas" son instrumentos tributarios más apropiados que los "impuestos" para hacer recaer en el sujeto contaminante los costes provocados por actividades contaminantes gravadas, pues una tasa dirigida hacia la protección del medio ambiente cumple además la ya analizada *función redistributiva*, en cuanto permite recuperar (al menos en parte) los gastos derivados de las acciones que el Estado debe emprender para llevar a cabo los fines de la política ambiental.

Existen diversas modalidades de tasas ambientales:

1. *Tasas por prestación de un servicio público ambiental, o tasa de recuperación de costos.* Se trata de una tasa que se abona como contraprestación por el costo del servicio prestado por el Estado. Permite a la Administración recuperar el costo derivado de su prestación o mantenimiento, pero no suelen variar en función de la cuantía o tipo de contaminación o daño ambiental que cada uno produce. El importe de la tasa deberá guardar razonable proporción con el costo real o previsible del servicio o actividad de que se trate. Este tipo de tasas carece de función incentivadora, debido a que el costo de la tasa es igual o menor que el costo que la prestación del servicio implicaría para el particular. En este sentido, al sujeto le es indiferente dejar de contaminar o disminuir el nivel de contaminación. Para evitar esto, el monto de la tasa debería incluir el costo de protección y conservación del recurso protegido.
2. *Tasas ambientales por utilización del dominio público:* En este caso, el hecho imponible de la tasa es la utilización, pero también la degradación que su uso les ocasiona a los bienes ambientales.



3. *Tasas ambientales por el dictado de actos administrativos.* Se trata de tasas para el dictado de actos administrativos, como la expedición de autorizaciones, licencias, etc. En este caso, su carácter invariable hace que en general no produzcan un efecto de incentivo en la actividad de los sujetos.

3.3. CONTRIBUCIONES ESPECIALES.

Las contribuciones especiales son aquella clase de tributos que los particulares pagan obligatoriamente para contribuir a los gastos que ocasiona la realización de una obra o la prestación de un servicio que los beneficia en forma específica.

Las contribuciones de tipo ambiental se fundamentan en la capacidad económica del sujeto pasivo, basada principalmente en el beneficio que obtiene en términos de valoración por la instalación o ampliación de un servicio público o por la realización de una obra pública de carácter ambiental. Es decir que se requiere que el contribuyente reciba una ventaja particular, frente a los demás.

3.4. EXENCIONES.

Los recargos, restricciones o limitaciones de beneficios fiscales, subvenciones directas (como deducciones fiscales para fomentar inversiones de carácter ambiental), exenciones. Todas estas figuras admiten tener finalidad "extrafiscal".

Se ha criticado, sin embargo, que este tipo de figuras tributarias con fines extrafiscales resultan de muy difícil compatibilidad con los fines y principios que definen al sistema tributario, pues por un lado no tienen ni finalidad ni capacidad recaudatoria (desde que cuánto más eficaces sean para sus propios fines, menores serán los rendimientos para el tesoro), y por el otro resultan difícilmente compatibles con el principio de capacidad económica.



4. LAS TÉCNICAS TRIBUTARIAS AMBIENTALES.

Los tributos pueden aplicarse en diferentes aspectos de las actividades contaminantes.

Algunas de las técnicas posibles son:

- **Tributos sobre emisiones o vertidos contaminantes:** recaen sobre las actividades que liberan al ambiente gases tóxicos, aguas sucias, ruido y similares. Para que resulten eficaces, es fundamental que los impuestos sobre vertidos vinculen en su estructura directamente a las cantidades medidas y estimadas de emisiones, con la finalidad del resultado (cualitativo y cuantitativo) ambiental pretendido, lo cual no es sencillo, puesto que requiere de mediciones de tales emisiones y de valoración de las mismas.
- **Tributo sobre productos contaminantes.** Estos impuestos especiales sobre productos se aplican a bienes que son considerados contaminantes (por ejemplo pesticidas, aceite lubricante, azufre en los combustibles, fertilizantes, baterías, envases no retornables, etc.) sea en la etapa industrial –gravando los *inputs*³⁶, es decir las materias primas e intermedias necesarias para su producción-, en la etapa de su consumo o de descarte en forma de residuo.

La ventaja de aplicar este tipo de impuesto es que sus costos administrativos son reducidos, mientras que la desventaja es que la valoración ecológica dependerá de la dificultosa relación entre consumo del producto y el problema ambiental.

Para ser eficaz, un impuesto de este tipo debería modificar los precios relativos generando una disminución de su consumo o propiciar su sustitución

³⁶ Los *inputs* y *outputs* son las entradas y salidas del proceso productivo; las entradas se refieren a materiales directos, mano de obra directa y otros gastos indirectos de fabricación; las salidas se asocian con los productos terminados o servicios prestados. El costo de producción de un bien o servicio está constituido por el consumo parcial o total de los *inputs* que en todo proceso productivo contribuyen a la obtención de los *outputs*. El coste representa la valoración, en términos monetarios, de esta contribución con los *inputs* a la obtención de los *outputs*. Cfr. Yamilet Chacón Pupo, "Los costos medioambientales en la gestión de las organizaciones", en Revista del OBSERVATORIO IBEROAMERICANO DEL DESARROLLO LOCAL Y LA ECONOMÍA SOCIAL Universidad de Málaga. Junio de 2009.



por productos menos nocivos, de manera que la herramienta sólo podrá ser utilizada eficazmente si se trata de productos de una demanda con suficiente elasticidad y que exista posibilidad de sustitución. En otras palabras, la eficacia de este impuesto dependerá de la elasticidad de la demanda y de la posibilidad de sustitución de ciertos productos

Hay ejemplos europeos ya conocidos: pesticidas, materias vírgenes, embalajes no reutilizables, pilas y baterías de cadmio y mercurio, aceites usados o, también sobre materias primas contaminantes (fosfatos, cloros y azufres), combustibles según su contenido de carbono, óxido de nitrógeno. Las alternativas técnicas pueden aconsejar o su diferente configuración en el sistema tributario a modo de impuesto especial o la orientación de ambiental dentro de lo que ya existe, por ejemplo: gravar menos los combustibles menos contaminantes (ejemplo, la nafta sin plomo).

- **Tributos al usuario de bienes ambientales.** Ya hemos reseñado que este tipo de figuras se aplican con la denominación "canon de uso" al agua en Mendoza, como integrante del dominio público Provincial. Sin embargo, si bien no puede asimilarse esta figura al pago de un "precio", no debe perderse de vista que esencialmente se trata de una "tasa", cuya naturaleza tributaria es indudable, pero que se origina en la utilización divisible que el usuario hace del recurso en cuestión.

5. EL TRIBUTO AMBIENTAL Y SUS ELEMENTOS.

La calificación como "ambiental" de un tributo requiere, a nuestro juicio, que esa finalidad empape todos los elementos de su estructura, no siendo suficiente con la declaración de intenciones que el legislador pueda plasmar en la exposición de motivos de la norma. Esto es lo que se ha denominado "la sinceridad de sus propósitos"³⁷: el hecho imponible, el sujeto pasivo, la base imponible, el tipo de

³⁷ Cfr. Mateo Rodríguez, L.: "Análisis y crítica de un impuesto de ordenamiento moral", en C.R.E.D.F., núm. 39, 1983, páginas 344-364. Citado por Tondini, Bruno M., "La Tributación



gravamen, las exenciones totales o parciales, y todos los demás elementos deben presentar una estructura lógica que atienda al propósito extrafiscal –protección ambiental- de que se trate.

5.1. EL HECHO IMPONIBLE AMBIENTAL.

El hecho imponible es el presupuesto de hecho, la hipótesis legal prevista por la norma que al ocurrir en la realidad genera la obligación tributaria. En general se trata de un hecho económico con trascendencia jurídica, y puede consistir en un acto, actividad o hecho de un particular. El hecho imponible debe contar siempre con los siguientes aspectos:

- La descripción objetiva del hecho o situación (**aspecto material**)
- La individualización de la persona que debe realizar el hecho, acto o actividad (**aspecto personal o subjetivo**)
- El momento en que debe configurarse el hecho imponible (**aspecto temporal**)
- El lugar en que el mismo debe acaecer (**aspecto espacial**).

El **hecho imponible** materia ambiental tiene la complejidad de que debe ser un hecho de la realidad social demostrativo de una conducta o situación antiecológica merecedora de corrección o desincentivo, pero además demostrativa (aunque sea indirectamente), de riqueza gravable.

Indicar que el medio ambiente es la materia imponible es incongruente, dado que se relaciona con "bienes públicos" a los que no se puede atribuir una clara titularidad o claros derechos de propiedad. Por lo tanto, se puede considerar como aproximación a la base imponible, la incidencia que los seres humanos ejercen con sus actividades económicas sobre los recursos naturales³⁸.

Internacional y su relación con el Medio Ambiente (una posible solución al tema de las papeleras), Centro Argentino de Estudios Internacionales, 2005. En www.caei.com.ar

³⁸ Aída Jaquelin Rodríguez Camargo (2008), *Fundamentos para el uso de instrumentos fiscales en la política ambiental: Una aproximación al caso colombiano*. Dirección de Impuestos y



El criterio más exacto para individualizar el tributo ambiental supone la determinación de que la configuración del mismo debe observar, como supuesto de hecho gravable, una actividad que incida negativamente en el medio ambiente, es decir que debe recoger actuaciones degradadoras del medio ambiente, una "actividad contaminante", real o potencial, sobre un bien ambiental.

La consideración del hecho imponible y su complejidad cobra importancia en la especie tributaria "impuesto", pero carece de tanta relevancia en otras figuras, como las tasas o contribuciones especiales. Y es que en el caso de una "tasa ambiental", el hecho imponible consistirá en la realización de una actividad por parte de Administración que se refiere, afecta o beneficia, al sujeto pasivo, como por ejemplo las actividades de saneamiento, control de contaminación o gestión de residuos.

5.2. SUJETO PASIVO.

Por su parte, el **sujeto pasivo** principal debe ser el realizador del hecho imponible y no cualquier otra persona relacionada con el mismo, sin perjuicio de posibilidad de utilización por el legislador de figuras de responsables sustitutos o solidarios, pero respondiendo esta vez a razones de gestión o cobro del impuesto, y no a su finalidad ambiental.

Resulta necesario atender, en el diseño del tributo, a la necesidad de conseguir una identidad entre el sujeto pasivo tributario y el agente contaminador (principio del contaminador-pagador), para que éste modifique su conducta y haya posteriormente un freno al deterioro ambiental.

La doctrina distingue cuatro posibles situaciones³⁹:

- 1) quien contamina directamente (fabricación y/o consumidor);
- 2) quien produce bienes cuyo consumo contamina

Aduanas Nacionales de Colombia, Oficina de Estudios Económicos, Cuaderno de Trabajo No. 033. Bogotá, Colombia. (www.dian.gov.co/descargas/.../Cuaderno_de_trabajo_033.pdf)

³⁹ Morel, Ricardo Daniel. *Tributación ambiental. Herramienta de protección del medio ambiente*, Ed. Omar Buyatti, Buenos Aires, 2010, pag. 99.



- 3) todos los integrantes de una cadena productiva contaminantes
- 4) quien contamina y esté en condiciones de evitarla.

Para cada cuestión será el legislador quien deberá elegir el sujeto legal conveniente para hacerlo responsable del tributo de que se trate, logrando que en cada caso sea el sujeto contaminador el que en definitiva soporte la prevención o el daño causado al ambiente, de manera que siempre el llamado a realizar el sacrificio económico sea quien tenga una relación concreta y medible con la actividad contaminante.

5.3. BASE IMPONIBLE.

La **base imponible** del impuesto, y todos los elementos de su cuantificación, deberán medir el grado de degradación ambiental producida por la realización del hecho gravado, y no cualquier magnitud arbitrariamente escogida por el legislador.

En este sentido, se ha resaltado que el tipo y cuantificación del gravamen debe responder a la orientación extrafiscal del tributo, de tal manera que **refleje claramente el propósito no recaudatorio** de éste y se articule de forma que grave menos onerosamente a quienes corrigen la conducta o situación que se pretende desincentivar o eliminar⁴⁰. A tal efecto son de utilidad técnicas de disminución o incremento de cuantía –mediante variaciones en la alícuota, recargos o exenciones totales o parciales-, que gradúen la base imponible en función del comportamiento del sujeto pasivo y de su acomodo al fin pretendido por el tributo.

En este sentido, la Agencia Europea de Medio Ambiente (A.E.M.A.) señala que el uso de los impuestos ambientales puede ampliarse de tres maneras principales y una de ellas es *"creando nuevas bases fiscales, cada vez más basadas tanto en los materiales de producción como en las emisiones, y ampliadas a bases fiscales*

⁴⁰ Como señala Tondini, citando a Albiñana García-Quintana, "es de la esencia de los tributos no fiscales la disminución del gravamen a medida que se consigue el fin perseguido por el tributo de forma que éste llegue a recaudar cero pesetas en el momento en que se logra plenamente el objetivo extrafiscal anhelado", puesto que "en sentido estricto, en lo relativo a su finalidad (los tributos extrafiscales) apuntan a su propia desaparición". Tondini, Bruno, op. cit.



*nuevas o aumentadas, como los recursos hídricos, minerales, sustancias químicas peligrosas, transporte (por aire y marítimo), el uso de la tierra y el turismo*⁴¹

Sus elementos cuantificadores deben permitir observar si el tributo responde en su estructuración al criterio de la capacidad contaminante del sujeto pasivo para conseguir la prevención del daño ambiental.

En definitiva, la base imponible deberá reflejar el "valor" del hecho imponible, que es la manifestación de riqueza que alcanzará el impuesto, lo que nos conduce al problema de la determinación de la base imponible en atención a mediciones ecológicas.

Las dificultades de medición de la contaminación producida se han puesto de relieve en prácticamente todos los tributos ambientales⁴². Pensemos por ejemplo en un canon de saneamiento de vertidos industriales al agua ¿cómo definir el valor del impacto ambiental generado? Una alternativa será a través del volumen de agua consumida, pero ella no cuantifica la carga contaminante, es decir, el daño ambiental ocasionado, aunque facilite la determinación del monto del gravamen.

Las propuestas de solución de esta complejidad se orientan a utilizar técnicas de valoración económica en materia ambiental más complejas, para poder cuantificar monetariamente la degradación o uso ambiental.

5.4. ALICUOTA.

Con respecto a las **alícuotas**, las mismas presentan alternativas interesantes. Mas allá de su cuantía –que en definitiva dependerá de la valoración del legislador- se

⁴¹ Cfr. Agencia Europea De Medio Ambiente: El tributo ambiental: aplicación y efectividad sobre el medio ambiente, Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas, Luxemburgo, 1997, página 9.

⁴² En esta línea, se ha sostenido que "La especial dificultad de medir la contaminación con la que se ha encontrado el legislador ha generado que frecuentemente no se haya respetado esta estructura lógica en los impuestos medioambientales, pero ello no significa que haya de abandonar esta línea, sino que se pueden establecer diferentes modalidades de estimación de la base imponible, tal y como establece nuestra Ley General Tributaria" (Patón García, Gemma, "El principio de autonomía en el ámbito tributario. En especial, el impuesto castellano-manchego sobre determinadas actividades que inciden en el Medio Ambiente", Ed. Cortes de Castilla-La Mancha, España, 2002).



recomienda prever alícuotas diferenciales sobre bienes y servicios asociados a un daño ambiental, en relación con su potencial contaminante.

En este sentido, las alícuotas de tipo *progresivo* aparecen como elementos que pueden estimular modificaciones concretas de conductas, por ejemplo, si el gravamen varía por unidad de contaminación (por producción o consumo), de manera que quien más contamine, más debe pagar, a través de alícuotas diferenciales crecientes.

De esta manera, el obligado podrá comparar el costo del tributo asociado a su acción contaminante con el costo marginal de introducir tecnología, procesos o simples modificaciones de hábitos, de tal manera que a partir de determinado nivel de producción contaminante, el costo tributario le obligue a modificar su conducta.

6. ARMONIZACIÓN CON TRIBUTOS NO AMBIENTALES: LA REFORMA FISCAL VERDE. RESEÑA DE EXPERIENCIAS INTERNACIONALES.

Durante la década de 1990, varios países de la Unión Europea comenzaron a introducir paulatinamente reformas fiscales ambientales de amplitud variable, generalmente compensando la creación de nuevos impuestos ambientales con reducciones de los gravámenes vigentes, de manera de mantener constante la presión fiscal, lo que indudablemente ayuda a que los mismos resulten "aceptables".

En Suecia se llevó a cabo una reforma fiscal extensa durante 1991, basada en una reducción significativa del impuesto sobre la renta, que fue compensada por la ampliación de la base imponible del IVA y por el establecimiento de una serie de nuevos impuestos ambientales, sobre todo al carbón y el azufre. El mismo año entró en vigor un impuesto al CO₂ cuantificado por cada tonelada producida del gas, y se redujeron a la mitad los impuestos a la energía para uso industrial. Además, las tres categorías de combustible diesel son objeto de una diferenciación fiscal a según su contenido de azufre. Hay otros impuestos de orientación ambiental relacionados con la energía (a la electricidad para consumidores y productores, al tráfico aéreo nacional, otros). En Suecia se impone además un cargo por las emisiones de óxidos



de nitrógeno cuya recaudación total se reintegra a las plantas generadoras de energía que pagan el impuesto, en proporción a los kW que producen.

En 1990, Finlandia fue el primer país en el que se introdujo un impuesto al carbón, lo que fue seguido de una armonización progresiva del sistema fiscal con el medio ambiente, tomándose posteriormente otras medidas, tales como el establecimiento de un nuevo impuesto a los vertederos de basura, aumento de los impuestos a los vehículos automotores y a los envases de bebidas, así como un cargo a la generación eléctrica en plantas nucleares, medidas que fueron acompañadas con una rebaja del impuesto sobre la renta y de las contribuciones a la seguridad social, con el objetivo explícito de hacer bajar el desempleo.

En Francia, la reestructuración de los impuestos y los cargos ambientales comenzó más tarde, en 1999, y se fusionaron los cargos a la contaminación del aire, los residuos domésticos, los residuos industriales especiales, los aceites lubricantes y el ruido en un único impuesto denominado "taxe générale sur les activités polluantes (TGAP)" (impuesto general sobre las actividades contaminantes).

En Alemania, la reforma tributaria ambiental consta de dos componentes principales: un impuesto nuevo a la electricidad y un incremento de la tributación aplicada a los aceites minerales; ambos gravámenes han ido elevándose progresivamente.

En el Reino Unido, los impuestos selectivos a los combustibles se incrementaron durante la década del 90, con el fin de reducir las emisiones de CO₂ y de tomar en consideración otros factores ambientales. En abril del 2001 se estableció un "gravamen de cambio climático" al uso de energía en las empresas y en el sector público, permitiendo a las industrias que firmen acuerdos voluntarios pueden obtener el reembolso del 80% de este gravamen. El ingreso generado se recicla hacia la industria mediante reducciones de las contribuciones empresariales al seguro social y exoneraciones parciales para inversiones en eficiencia energética y fuentes renovables de energía.

Noruega creó un impuesto al CO₂ de los aceites minerales y luego se hizo extensivo a otros minerales fósiles utilizados para obtención de energía, que 1999 se extendió a otros sectores hasta entonces exentos. Para ciertas actividades (metales, productos químicos, industriales, cemento, productos de refinería, gas de uso doméstico, pesca), se estableció un sistema de permisos negociables y además se



crearon tributos sobre los vehículos automotores, los pesticidas, el tricloroetano, el tetracloroetano y diversos tipos de envases y residuos.

Como se ve, en general los países han aplicado impuestos ambiental observando tres sectores crucial: la energía, los combustibles y las emisiones industriales.

7. OPCIONES DE POLÍTICA TRIBUTARIA-AMBIENTAL.

7.1. ELIMINACIÓN DE FIGURAS TRIBUTARIAS QUE INCIDEN NEGATIVAMENTE EN EL AMBIENTE.

Existe una tendencia actual a la eliminación de disposiciones que no están inclinadas hacia la protección ambiental o son inadecuadas en el momento de su eficacia sectorial (transporte, energía, agricultura). En este sentido, debemos resaltar que la tributación ambiental no se agota en sus propios tributos sino que trasciende al conjunto del sistema tributario.

Son muchas las medidas fiscales que pueden producir efectos adversos para el medio ambiente, sea directa o indirectamente. Entre ellas figuran los subsidios directos. Por ejemplo, en los países de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), se ha señalado que los subsidios a la agricultura son una de las causas de la sobreexplotación agrícola de la tierra, el uso excesivo de pesticidas y fertilizantes, la degradación del suelo y otros problemas similares⁴³. Del mismo modo, el bajo costo de utilización de ciertos recursos, como el agua de riego puede fomentar su despilfarro, al igual que los subsidios para la generación de energía.

Desde otra óptica, existen también otros subsidios indirectos a ciertas prácticas consideradas no ecológicas, como se ha considerado a la posibilidad de deducir los

⁴³ Barde, Jean Philippe, *"Reformas tributarias ambientales en países de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE)"*, en Acquatella, Jean y Bárcena, Alicia (Editores) *"Política Fiscal y Medio Ambiente: Bases para una Agenda Común"*, CAPITULO IV, Libros de la CEPAL, No.85, Santiago de Chile, Diciembre 2005.



gastos del automóvil (en Argentina, deducibles conforme la Ley de impuesto a las ganancias) y las exenciones tributarias otorgadas a ciertos combustibles fósiles.

En definitiva, se requiere un estudio minucioso de la gran cantidad de normas tributarias que pueden incidir en el medioambiente, y cotejarlas con los beneficios que las mismas persiguen, de manera que resulte posible evaluar su conveniencia de mantenerlas o reformarlas con un criterio más ecológico.

7.2. REESTRUCTURACIÓN DE IMPUESTOS EXISTENTES.

Las dificultades anteriores, así como la necesidad de mantener en equilibrio la presión tributaria sobre los contribuyentes, nos convencen de que la fiscalidad ambiental debe orientarse en el ámbito de la disminución y sustitución de los impuestos vigentes, buscando internalizar los costos ambientales sociales, lo que como contrapartida requerirá que otros impuestos disminuyan o desaparezcan. Muchos de los impuestos vigentes pueden modificarse en beneficio del medio ambiente; solo habría que ajustar los precios relativos de modo de aumentar la carga fiscal de los productos y actividades más contaminantes.

Los más importantes impuestos recaudados tanto a nivel nacional como provincial carecen de referencias específicas y de disposiciones que consideren ciertos impactos ambientales como relevantes al cuantificar el tributo.

El impacto ambiental que podrían tener estas medidas dependerá de varios factores, pero es dable destacar que, por ejemplo, en el mundo ha dado buenos resultados la diferenciación de alícuotas entre tipos de combustibles de acuerdo a su capacidad contaminantes (con o sin plomo), medida que no existe en nuestro país.

7.3. CREACIÓN DE NUEVOS IMPUESTOS.

Otra alternativa es crear impuestos nuevos, cuyo objetivo principal sea la protección del medio ambiente. Estos pueden gravar las emisiones (por ejemplo, de contaminantes atmosféricos o del agua) o los productos, como se ha aplicado en



varios lugares del mundo a envases, fertilizantes, pesticidas, pilas, sustancias químicas (solventes), lubricantes, neumáticos, etc.

La dificultad de esta alternativa consiste en la dificultad de gravar una manifestación económica que no se encuentre ya gravada por otro impuesto. Recordemos en este punto que la simple capacidad de contaminar no resulta posible si a su turno no existe una capacidad económica exteriorizada del obligado. En este sentido, resaltamos que la creación de incentivos a través de la introducción de exenciones o tratamiento diferencial dentro de los impuestos ya existentes, nos parece una alternativa más practicable en nuestra Provincia.



CAPITULO 4.
LOS LÍMITES DE LA TRIBUTACION AMBIENTAL.



1. EL DERECHO TRIBUTARIO Y SUS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES Y LEGALES.

El Derecho Tributario es el conjunto de normas jurídicas que regulan a los tributos en sus distintos aspectos y las consecuencias que ellos generan. Como rama del Derecho Público, comprende:

- Derecho tributario constitucional: Conjunto de normas y principios que surgen de las constituciones y cartas, referentes a la delimitación de competencias tributarias entre distintos centros de poder (nación, provincias, estados) y a la regulación del poder tributario frente a los sometidos a él, dando origen a los derechos y garantías de los particulares, las cuales representan limitaciones constitucionales al poder tributario⁴⁴.
- Derecho tributario material o sustantivo: Regula los distintos aspectos sustanciales de la relación jurídica entre el estado y los sujetos pasivos sometidos a su poder de imperio, con motivo de los tributos creados.
- Derecho tributario formal o administrativo: Suministra las reglas para comprobar si corresponde que el fisco perciba de determinado sujeto una suma en concepto de tributo y la forma en que la acreencia se transformará en un importe tributario líquido.
- Derecho tributario procesal: Regula la actividad jurisdiccional del Estado para la aplicación del derecho tributario de fondo.
- Derecho tributario penal: Comprende el conjunto de normas jurídicas que tipifican los ilícitos tributarios y la regulación de las sanciones.

Existen distintas posiciones sobre la *autonomía* pretendida por el Derecho Tributario⁴⁵.

La problemática no es meramente teórica, sino que encierra indudables consecuencias prácticas, pues según la posición que se adopte, se difiere la

⁴⁴ García Vizcaíno, Catalina. "Derecho Tributario", Tomo I, Parte General, Depalma, 1996, pag. 219.

⁴⁵ Un detalle exhaustivo de las posturas puede encontrarse en García Vizcaíno, Catalina. "Derecho Tributario", Tomo I, Parte General, Depalma, 1996, pags. 142-153.



aplicación de los principios y normas frente a los vacíos o lagunas legales, variando la legislación supletoria.

En este punto coincidimos con García Vizcaíno en cuanto a la autonomía del derecho tributario, entendido esto como un sistema normativo de nociones generales y particulares coordinadas entre sí con rigor lógico, el cual forma parte, a su vez, del sistema jurídico total. En este sentido, debe entenderse que es el Derecho Tributario supone una sistematización lógica de sus disposiciones y principios, a efectos de coordinarlos y armonizarlos.

La potestad tributaria de los tres niveles del Estado (Nacional, Provincial y Municipal) necesariamente se encontrará limitada y condicionada por el denominado "*estatuto constitucional de derechos y garantías del contribuyente*"⁴⁶.

Dicho "estatuto" se nutre no sólo de los derechos y garantías enumerados por la Constitución, sino también de los detallados en las Declaraciones, Convenciones y Pactos sobre Derechos Humanos que conforme al artículo 75º inc. 22 de la Carta Magna gozan de jerarquía constitucional. En apretada síntesis, y siguiendo a Casás⁴⁷, estas garantías se traducen en los siguientes principios, que funcionan como óbice al poder tributario:

- Principio de legalidad. Indelegabilidad legislativa. (artículos 29º y 76º CN).
- Irretroactividad de la Ley tributaria (artículo 14º, 17º, 28º y 33º CN).
- No confiscatoriedad (Preámbulo, artículos 4º, 14º, 17º, 28º y 33º CN).
- Igualdad (artículos 1º, 16º, 20º, 33º CN)
- Generalidad (Preámbulo, artículos 1º y 33º, Pacto de San José de Costa Rica)
- Proporcionalidad (artículos 4º y 75º inc. 2 CN).
- Equidad (Preámbulo, artículos 4º CN)
- Seguridad jurídica (Preámbulo, artículos 28º y 33º CN)
- Derecho de trabajar y ejercer toda industria lícita (artículos 14º y 14º bis CN)

⁴⁶ Casás, José Osvaldo, "Restricciones al Poder Tributario de los Municipios de Provincia a partir de la Ley de coparticipación Tributaria", en CASAS, JOSÉ O. (Coord.): "Derecho Tributario municipal", Ad-Hoc, Buenos Aires, 2001, Pág.26.

⁴⁷ Casás, José Osvaldo, (Coord.), (2001) "Derecho Tributario municipal", Ad-Hoc, Buenos Aires.



- Derecho a la libre circulación territorial (artículos 7º, 9º, 10º, 11º, 12º, 14º y 126º CN)
- Capacidad contributiva (artículos 4º, 14º, 16º, 17º, 28º y 33º CN)
- Razonabilidad (artículos 28º y 33º CN)
- Protección integral de la familia (artículos 14º bis)
- Estabilidad de los beneficios tributarios otorgados por plazo determinado y con base sinalagmática. (Artículos 14º, 17º, 75º inc.18 y 19, artículo 125º CN)
- Acceso a la Justicia (artículos 18º y 43º CN, artículo 8º PSJCR)
- Inmunidad de los instrumentos del gobierno (artículos 5º, 31º, 110º, 120º, 121º, 123º, 126º, 129º CN)
- Primacía de los tratados internacionales y de las normas dictadas como consecuencia de los tratados de integración (artículo 75º incisos 22 y 24).

Todos estos, además de otras limitaciones constitucionales referidas a la limitación, distribución y reparto de las competencias tributarias entre los tres niveles de gobierno.

2. EL DERECHO AMBIENTAL ¿MODIFICA LOS CLÁSICOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS? CRÍTICA A LA VISIÓN “EXPANSIVA” DEL DERECHO AMBIENTAL.

El Derecho Ambiental hace parte del conjunto del derecho, pero la unidad de su problemática y un cierto número de características específicas permiten hablar de una “identidad propia” dentro de los sistemas jurídicos. Bustamante Alsina⁴⁸ señala los siguientes caracteres de esta disciplina jurídica, que la distinguen de otras: a) Carácter interdisciplinario; b) carácter sistemático: (por oposición a la normativa sectorial del derecho administrativo “clásico” y como consecuencia del sustrato ecológico del ordenamiento ambiental). c) Carácter supranacional. d) Especialidad

⁴⁸ Bustamante Alsina, Jorge, pag. XX



finalista. f) Énfasis preventivo. g) Rigurosa regulación técnica. h) Vocación redistributiva. i) Primacía de los intereses colectivos.

En la doctrina argentina pueden encontrarse posturas francamente opuestas con relación a la autonomía del Derecho Ambiental⁴⁹.

Por una parte, algunos sostienen una visión "expansiva" del Derecho Ambiental. Entre ellos, Cafferatta considera que el mismo es "*mucho más que una especialidad*".⁵⁰ En el mismo sentido, se afirma que, frente al Derecho Ambiental, la metamorfosis de la ciencia jurídica es "revolucionaria"⁵¹, e incluso "copernicana"⁵².

Bajo ese paradigma "expansivo", muchas opiniones desdibujan los límites entre el Derecho Ambiental y otros sistemas normativos que forman parte del orden jurídico.

Por ejemplo, Esaín entiende que "*debe hacerse extensiva la materia ambiental a todas las decisiones legislativas que adopte el Congreso Federal, tanto en materia tributaria como económica, como en materia de seguros, civil, laboral, minería, derecho de familia, dominio público, obras públicas*" e incluso a "*las demás que al lector se le ocurran ... no imaginándonos cómo justificar algún tipo de excepción*".⁵³

Sin embargo, ese proceso "colonizador" no convenció a la jurisprudencia. Sentando un criterio que jamás fue contradicho, ésta puso límites a la "expansividad" del Derecho Ambiental indicando que, por más que la existencia de cada uno de los elementos que componen el ambiente "*... es regularmente positiva para la existencia humana, no es obviamente, un bien cuya positividad quepa afirmar a todo evento, sin considerar su acomodamiento con otros bienes igualmente valiosos*".⁵⁴

⁴⁹ Ver Bec, Eugenia y Franco, Horacio J.; Presupuestos Mínimos de Protección Ambiental – Tratamiento Completo de su Problemática Jurídica; Ed. Cathedra Jurídica; 2010; Capítulo I; nota al pie N°1.

⁵⁰ Ver Cafferatta, Néstor A.; Cuestiones Actuales de Derecho Ambiental (obra colectiva); EL DERECHO; 2007; págs. 9, 10 y 11.

⁵¹ Pigretti, Eduardo A.; El ambiente como revolución jurídica; LL 28/09/94.

⁵² Morello, Augusto M.; La tutela de los intereses difusos en el Derecho Argentino; La Plata; 1998.

⁵³ Esaín, José A. El federalismo ambiental. Reparto de competencias legislativas en materia ambiental en la Constitución Nacional y en la Ley General del Ambiente 25.675; JA-2004-I-776.

⁵⁴ CNFed. San Martín, Sala I; Louzán, Carlos A. c. Ministerio de Economía de la Nación"; 8 de febrero de 1994.



Alguna jurisprudencia se ha hecho eco de esta visión. Así por ejemplo, en base a los principios de la Ley General del Ambiente, se ha sostenido que en los procesos judiciales de carácter "ambiental" no tiene cabida el instituto de caducidad de la instancia⁵⁵, a pesar de que la ley no prevé semejante excepción.

Contra la concepción expansiva, concordamos con Mosset Iturraspe, quien afirma "*...no tenemos dudas de que no es posible una visión absoluta o "fundamentalista" del ambiente ... debe evitarse hacer del tema una categoría invasora, a la cual todo debe estar subordinado*".⁵⁶ La pretensión de "soberanía" del Derecho Ambiental que postula la concepción expansiva se traduce, al decir de Mosset Iturraspe, en "*pretensiones abarcativas excesivas*".

A la concepción "expansiva" del Derecho Ambiental se le opone una posición inversa, que se ha denominado "reductiva". Por ejemplo, Botassi⁵⁷ y González Arzac⁵⁸ niegan la autonomía del Derecho Ambiental por entender que el mismo no trasciende el aporte que recibe de otras áreas del Derecho. Cassagne, por su parte, se refiere al Derecho Ambiental como una disciplina subalterna, opinando que "*constituye una rama del Derecho Administrativo que, por sus peculiaridades, configura una suerte de Derecho Administrativo especial*".⁵⁹ Y Dromi afirma lisa y llanamente que "*el Derecho Ambiental es un derivado del Derecho Administrativo*".⁶⁰

Sin embargo, no podemos desconocer que el Derecho Ambiental argentino ha avanzado sobre áreas que se encuentran más allá de su finalidad específica, que es

⁵⁵ Cámara Federal de La Plata, Sala 2º, autos "Di Dio Cardalana, Edgardo y o/s. C. Aguas Argentinas S.A. y otro s/ amparo".

⁵⁶ Conf. Mosset Iturraspe, Jorge; Daño Ambiental (obra colectiva); Tº I; Ed. Rubinzal Culzoni, 1999; págs. 32 y 31.

⁵⁷ Botassi, Carlos Alfredo; Derecho Administrativo Ambiental; Ed. Platense; 1997; págs. 84 y 85.

⁵⁸ González Arzac, Felipe A.; La regulación del ambiente en el Derecho Público Provincial; Revista Ambiente y Recursos Naturales; Volumen 1; Nro. 4; pág. 37.

⁵⁹ Ver Cassagne, Juan Carlos; El daño ambiental colectivo; La Ley; 14 de septiembre de 2004; pág. 1.

⁶⁰ Dromi, Roberto y Menem, Eduardo; La Constitución Reformada; Ediciones Ciudad Argentina; pág. 142.



la protección del medio ambiente natural⁶¹, y avanzó sobre el núcleo de la función judicial, que es el principio de la "sana crítica".⁶²

Coincidimos con quienes opinan que ambas tesis resultan extremas. Consideramos que sin duda el Derecho Ambiental es autónomo, pero su autonomía es relativa e interdependiente. En este sentido, el encomiable fin de proteger el Medio Ambiente y estimular un desarrollo sostenible "no debe ser enarbolada hasta el punto de llevarnos a interpretaciones extralimitadas en nombre de la autonomía del Derecho Ambiental".⁶³

3. LA TRIBUTACIÓN CON FINES EXTRA FISCALES. JURISPRUDENCIA.

El uso del tributo con fines de *ordenación* (y no meramente *fiscales*, o de obtención de recursos) fue concebido hace ya mucho tiempo, y su propia naturaleza ha permitido su utilización para atender objetivos de la más diversa índole, como medios para la realización de fines meramente extrafiscales, siendo ésta la finalidad propia del tributo, y no una consecuencia del mismo.

Ya en el siglo XIX, Adolf Wagner expuso una clasificación de los tributos, distinguiendo los *tributos financieros* (los que tienen por finalidad aportar medios al tesoro público: finalidad fiscal) y los *tributos de ordenamiento* (aplicados para cumplir objetivos de política económica o social: finalidad extrafiscal). En la doctrina clásica norteamericana -no en la moderna-, se entendía que estos tipos de tributación estaban emparentados con el poder tributario (*taxing power*) y con el poder de policía (*police power*), respectivamente. Esta distinción fue refutada porque

⁶¹ El Artículo 27 de la Ley General del Ambiente 25.675 (LGA) incluye los "valores" colectivos dentro de la definición del daño ambiental. Ver también "Municipalidad de Tandil c. T.A. La Estrella S.A. y otros s/daños y perjuicios"; ED 171-374.

⁶² El Artículo 33 de la Ley General del Ambiente 25.675 (LGA) impone a los jueces un criterio dogmático de valoración de la prueba. Se ha intentado justificar esto invocando la necesidad de "facilitar el onus probandi". Ver Cafferatta, Néstor A.; Ley 25.675. Comentada, interpretada y concordada; DJ 2002-3-1133. Ver también Morello, Augusto M. y Cafferatta, Néstor A.; Visión procesal de cuestiones ambientales; Ed. Rubinzal Culzoni; 2004; pág. 254.

⁶³ Bec, R. Eugenia y Franco, Horacio J, "El derecho ambiental no es tan hereje como lo pintan. Una interpretación extralimitada de las reglas procesales establecidas en la Ley General del Ambiente 25.675", ED Serie Especial Derecho Ambiental, 25/07/2005, p. 1.



se consideró que todos los tributos son establecidos mediante el ejercicio del poder de imperio estatal.

Merced a la tributación *fiscal*, el Estado persigue sus objetivos en forma mediata, pues primero debe procurarse recursos y, en segundo término, los ha de destinar para alcanzar aquéllos mediante el gasto público-. Mediante la tributación *extrafiscal*, el Estado procura alcanzar sus fines de manera inmediata, ya que puede gravar fuertemente actividades que pretende desalentar, o eximir de gravámenes a las que considera oportuno alentar (o disminuírseles). Este último tipo de tributación, en materia económico-financiera, se origina con el proteccionismo -v.gr., por derechos aduaneros altos con relación a mercaderías producidas en el país-, y evoluciona hasta transformarse en un poderoso elemento de política económica, social y ambiental en manos del Estado.

El *impuesto financiero* es un medio económico para cubrir necesidades de determinado orden económico, y sólo será capaz de mantenerse en tanto produzca recursos apropiados frente a otras formas de procurarlos. En cambio, las finanzas de *ordenamiento* procuran alcanzar finalidades en el ámbito de la política económica y social, y también obtener metas como anhelos de ordenar la conducta y la convivencia humanas. Recurrir a tributos de ordenamiento, en lugar de órdenes o prohibiciones, se justifica por el hecho de que son más elásticos, adaptables, y porque su ejecución, comúnmente, promete ingresos que en el Estado moderno siempre son bienvenidos, por sus necesidades en continuo aumento.

Cuando el tributo extrafiscal, que tiende a desalentar actividades, cumple con su cometido, la recaudación debería ser nula o casi nula. Es decir: si el tributo aspira a tornar prohibitiva, reducir, castigar, etc., determinada actividad, aunque pueda producir ingresos, en realidad cumplirá mejor con su finalidad cuando no proporcionan ingresos, puesto que ello implicaría que esa actividad no se realiza.

Pese a que muchas veces los tributos extrafiscales son disuasivos, se diferencian de las multas en que para aplicar éstas debe haberse configurado una conducta antijurídica, en tanto que para aquéllos ninguna vulneración normativa se comete.

En Argentina, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido por mayoría, que el poder impositivo, tanto nacional como provincial, constituye un *instrumento de regulación*, complemento necesario del principio constitucional que prevé atender al



bien general a que conduce la finalidad ciertamente extrafiscal de impulsar la expansión de las fuerzas económicas⁶⁴.

En materia de tributos con fines ecológicos, se sostiene que éstos terminan frecuentemente poniendo un precio a la polución ambiental⁶⁵.

En definitiva, para conseguir objetivos ambientales (extrafiscales), éstos deben formar parte de la política económica y social, de modo que el sistema tributario pueda orientarse no sólo a obtener ingresos para financiar los gastos públicos (entre ellos los ambientales), sino también a cumplir un papel motivador.

4. COMPATIBILIDAD ENTRE CAPACIDAD ECONOMICA Y EXTRAFISCALIDAD.

Existen otro principio ampliamente receptados por la doctrina moderna, pero que no se encuentran expresamente contenidos en el texto de la Carta Magna, y que reviste gran trascendencia para el objeto de este trabajo: es el principio de la "capacidad económica", como base del sistema tributario.

La "capacidad contributiva", económica o también llamada "capacidad de pago" (traducción habitual del inglés "*ability to pay*", consiste en la aptitud económico-social para contribuir al sostenimiento del Estado. Si bien se la vincula con el principio del sacrificio, puede enfocarse también considerando las *posibilidades objetivas de un individuo*, más que su sacrificio. En cambio, este último tiene carácter subjetivo. La capacidad contributiva se mide por índices (patrimonio, renta) o por indicios (gastos, salarios pagados, transacciones, etc.).

La capacidad contributiva se mide por índices (patrimonio, renta) o por indicios (gastos, salarios pagados, transacciones, etc.). García Belsunce, ha definido la capacidad contributiva como la *diferencia* entre la renta bruta del contribuyente y la

⁶⁴ Fallo "Provincia de Santa Cruz v. YPF", Fallos 316:42, y sus citas, 2/2/1993.

⁶⁵ Fernández, Luis O., "Impuesto sobre los bienes personales. Teoría. Técnica. Práctica", La Ley, Buenos Aires, 2004, p. 30; citado por García Vizcaíno, op. cit., nota 59.



suma consistente en las erogaciones indispensables para su consumo más un adecuado porcentaje para su ahorro y capitalización⁶⁶.

Giuliani Fonrouge considera que el principio de la capacidad contributiva como modo de evitar la arbitrariedad, introduce un elemento extraño a la juridicidad de la tributación y, por lo demás, de muy difícil determinación, que responde a un encomiable propósito de justicia tributaria a ser tenido en cuenta por el legislador, según su libre apreciación, pero que no puede ser erigido en condición o dogma jurídico⁶⁷. Es decir que el principio no representa otra cosa que la adopción de un canon de justicia distributiva que rige para toda la imposición, y que es, una exigencia ideal, cuya realización queda librada a la prudente apreciación del legislador.

Entiende que en nuestro país no es conveniente introducir el concepto de "capacidad contributiva" en el texto constitucional, *"porque podría entorpecer el desarrollo de una legislación tributaria con finalidades extrafiscales, determinada por circunstancias de orden social y que no siempre debe inspirarse en consideraciones económicas"*⁶⁸. Por otra parte, los principios y garantías asegurados por nuestra Constitución, así como el sistema de control judicial instituido, son vallas contra la arbitrariedad.

El principio de capacidad económica implica que para que pueda aplicarse un tributo será menester el cumplimiento de un supuesto de hecho que permita demostrar la capacidad del sujeto para contribuir: exige, por tanto, la articulación del tributo con hechos, actos o situaciones que expresen objetivamente la situación económica del sujeto pasivo. Este principio constituye la medida general de igualdad para el reparto de la carga impositiva, e implica una garantía para el ciudadano a contribuir con los gastos públicos en la medida de sus posibilidades económicas.

Alguna doctrina tributarista ha visto con recelo los intentos de usar impuestos con fines extrafiscales, sosteniendo que ello implica un serio riesgo de desnaturalizar su esencia, y presentando como dudosa la compatibilidad entre el principio de

⁶⁶ García Belsunce, Horacio A., "Temas de derecho tributario", Ed. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1982, p. 115

⁶⁷ Giuliani Fonrouge, Carlos M., "Derecho financiero", t. I, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1993, p. 278.

⁶⁸ Giuliani Fonrouge, Carlos M., op. cit, pag. XX.



capacidad contributiva y la extrafiscalidad de un impuesto. Y es que, por ejemplo, en un impuesto ambiental que incorpore el daño a la naturaleza como el presupuesto de hecho que da origen a la obligación de pago ¿puede entenderse que el daño es una manifestación de la riqueza del sujeto contaminador alcanzado por el impuesto?

Consideramos que la extrafiscalidad no autoriza a apartarse de los principios generales del Derecho Tributario, por lo que el impuesto deberá conformarse al principio de capacidad económica, y el mismo deberá ser cuantificado en base en la aptitud económica del sujeto pasivo, más es necesario reinterpretar el principio de capacidad contributiva en estos casos. Sin embargo, cuando los tribunales analizan si un tributo responde o no al principio de capacidad contributiva, deben considerar además que ese principio responde a la valoración política de una realidad económica (necesariamente variable), mutable por naturaleza, y recordar que no pueden expedirse acerca de la conveniencia o eficacia económica o social del criterio legislativo.

Las llamadas "funciones extrafiscales" han de predominar en cualquier figura tributaria que se precie de ser incluida dentro del carácter de tributo medioambiental, incorporadas al ordenamiento jurídico-tributario como un instrumento complementario de las demás técnicas reguladoras dispuestas al servicio de las políticas de protección medioambiental.

Así pues, los tributos con finalidades extrafiscales no vulnerarán el principio de capacidad económica en tanto que reflejen una efectiva manifestación de capacidad económica por mínima que sea, como exigencia lógica y caracterizadora de toda tributación.

En definitiva, el hecho imponible tiene que constituir una manifestación de riqueza de tal manera que el medio que se articule para gravarlo guarde la debida correspondencia con el fin. Aunque la finalidad perseguida sea constitucionalmente legítima la prestación tributaria no puede hacerse depender de situaciones que no son expresivas de capacidad económica porque, siendo muy amplia la libertad del legislador a la hora de configurar los tributos, éste debe, respetar los límites que derivan de dicho principio constitucional, que quebraría si la capacidad económica gravada por el tributo sea inexistente o ficticia. Sin embargo, tampoco debe perderse de vista que la capacidad económica no es un principio que haya sido expresamente



establecido por la Constitución Nacional, y sí lo es, en cambio, la protección del Medio Ambiente.

El Tribunal Constitucional de España ha reconocido, que si bien es cierto que la extrafiscalidad puede “desnaturalizar” al tributo, ello es admisible *“siempre y cuando se trate de la consecución de fines económicos, sociales o políticos que la Constitución considera merecedores de protección pública”*⁶⁹.

En conclusión, el hecho imponible de un tributo ambiental no sólo debe sustentarse en alguna manifestación de riqueza (*capacidad contributiva*) del sujeto pasivo, sino que el mismo debe también observar la *capacidad contaminante* de la acción del contribuyente genera en el medio. Morel habla, en estos casos, de una capacidad contributiva “sostenible” como índice de valoración del impuesto ambiental, que debe conjugar ambos conceptos⁷⁰. Es decir que la capacidad de un sujeto de contaminar haciendo uso y disfrute de “bienes ambientales”, es una manifestación que debe tenerse en cuenta conjuntamente con su capacidad contributiva.

El consumo y disfrute de recursos medioambientales –que podríamos llamar “capacidad de contaminar”- constituye entonces un índice “calificado” de capacidad económica⁷¹, y que sólo deberá tenerse en cuenta a los fines tributarios cuando la misma no se encuentre prohibida o no tolerada por el sistema, puesto que en tal caso quedaría fuera de nuestro análisis.

5. EL DERECHO FEDERAL COMO LÍMITE A LA TRIBUTACIÓN AMBIENTAL PROVINCIAL Y MUNICIPAL.

⁶⁹ Sentencia 37/1987, del 26 de Marzo de 1987. Citada por HUTCHINSON, Tomás, op. cit. pag. 37, nota 64.

⁷⁰ Morel, Ricardo Daniel. “Tributación ambiental. Herramienta de protección del medio ambiente”, Ed. Omar Buyatti, Buenos Aires, 2010, pag. 86.

⁷¹ Sanchez Pedroche, J.A., “La tributación medioambiental. ¿Sólo un tema de moda?”, en Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública nº 242, 1996, pag. 844. Citado por Morel, Ricardo Daniel, op. cit.



El artículo 31 de la Constitución Nacional ha consagrado una estructuración jerárquica en virtud de la cual las normas nacionales priman sobre las provinciales y sobre las municipales, al disponer que:

“Esta Constitución, las leyes de la Nación que en su consecuencia se dicten por el Congreso y los tratados con las potencias extranjeras, son la ley suprema de la Nación (...) no obstante cualquiera disposición en contrario que contengan las leyes o Constituciones provinciales...”.

Actualmente, se encuentran vigentes numerosas normas federales que han acotado el ámbito normal de las competencias locales⁷², como son las que establecen o regulan ciertos servicios públicos que, por su naturaleza, abarcan varias jurisdicciones. Entre ellas encontramos las normas reguladoras de la generación, transmisión y distribución de la energía eléctrica (Leyes 14.772, 15.336 y 24.065), de extracción, transporte y distribución del gas (Ley 24.076), de hidrocarburos (17.319), etc.

Por su parte, la famosa cláusula del progreso (art. 75º inciso 18 de la CN) contiene en sí una serie de herramientas y objetivos que los constituyentes entendieron que resultaban necesarios para el desarrollo y afianzamiento del país y de las declaraciones contenidas sintéticamente en el preámbulo. Dispone la norma que corresponde al Congreso:

“Proveer lo conducente a la prosperidad del país, al adelanto y bienestar de todas las provincias, y al progreso de la ilustración, dictando planes de instrucción general y universitaria, y promoviendo la industria, la inmigración, la construcción de ferrocarriles y canales navegables, la colonización de tierras de propiedad nacional, la introducción y establecimiento de nuevas industrias, la importación de capitales extranjeros y la exploración de los ríos interiores, por leyes protectoras de estos fines y por concesiones temporales de privilegios y recompensas de estímulo”.

⁷² José María Sperco, “Los óbices constitucionales a la doble imposición tributaria proveniente de las facultades tributarias municipales”, en Bulit Goñi, Enrique (Dir.), “Tasas Municipales”, Lexis Nexis, 2008, tomo I, Pág. 353.



La última frase del inciso es la que ha generado discusiones acerca de su alcance. En concreto, la cuestión es si el Congreso puede establecer exenciones o facilidades tributarias respecto de tributos locales, para lograr los fines dispuestos en la norma. La interpretación prevaleciente ha dado respuesta afirmativa a este interrogante, pues de otro modo tanto las provincias como los municipios podrían dificultar o impedir la consecución de los objetivos de la legislación federal⁷³.

En nuestra opinión, el nuevo inciso 30 del art. 75º CN ha reforzado esta postura, de la que se sigue que una exención impositiva dispuesta por la Nación sobre tributos de naturaleza municipal sólo podrá ser legítima cuando el tributo de que se trate produzca, de no existir la exención, una alteración o entorpecimiento de la política nacional sobre alguno de los asuntos expresamente reservados a la misma, como por ejemplo, las comunicaciones o el transporte interprovincial (art. 75º inc 13 CN).

Por su parte, la Ley de Coparticipación 23.548 vigente establece en los incisos a) y b) del su artículo 9º que:

“La adhesión de cada provincia se efectuará mediante una ley que disponga: a) Que acepta el régimen de esta Ley sin limitaciones ni reservas. b) Que se obliga a no aplicar por sí y a que los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no autárquicos, no apliquen gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por esta Ley.”

El actual régimen de coparticipación, como los que precedieron al instituido por la ley 23.548, han previsto dentro de las obligaciones de las provincias varias específicas referidas a los municipios y que se corresponden a la general de no aplicar gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por la ley, asumida por sí y por los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción.

⁷³ Naveira de Casanova, Gustavo *“Competencias tributarias de los municipios”*, en Casás, José Osvaldo, (Coord.): *“Derecho Tributario municipal”*, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2001, pags.115/116.



Conforme el régimen de coparticipación federal establecido por la Ley 23.548 y los pactos federales que los complementan⁷⁴, podemos resumir, siguiendo a Spisso, las obligaciones que las Provincias asumen por sí u por sus municipalidades:

a) no establecer tributos análogos a los nacionales coparticipados, con las excepciones que expresamente se establecen: ingresos brutos, sellos, transmisión gratuita de bienes, inmobiliario, patente automotor, tasas por servicios efectivamente prestados;

b) que las tasas sean retributivas de servicios efectivamente prestados y que guarden razonable y discreta proporción con el costo global de la prestación;

c) no establecer impuestos específicos que graven la transferencia de combustibles, gas, energía eléctrica y servicios sanitarios –excepto que se trate de transferencia para uso doméstico-, o que grave directa o indirectamente la circulación interjurisdiccional de bienes o el uso para servicios del espacio físico, incluido el aéreo, los intereses de depósitos a plazo fijo y en caja de ahorro, a los débitos bancarios y sobre la nómina salarial;

d) que el impuesto inmobiliario no supere los límites máximos que se establecen;

e) uniformar entre las jurisdicciones las valuaciones y alícuotas del impuesto de patentes de automotores.

Por su parte, el Convenio Multilateral del 18/08/77 establece otra limitación en su artículo 35, en cuanto dispone que para las actividades alcanzadas en el mismo, las municipalidades, comunas y otros entes locales similares de las jurisdicciones adheridas, no podrán gravar en concepto de impuestos, tasas, derechos de inspección o cualquier otro tributo cuya aplicación les sea permitida por las leyes locales sobre los comercios, industrias o actividades ejercidas en el respectivo ámbito jurisdiccional, sino únicamente la parte de ingresos brutos atribuibles a dichos fiscos adheridos, como resultado de la aplicación de las normas del convenio.

⁷⁴ Acuerdo entre el gobierno nacional y los gobiernos provinciales del 12/08/1992, Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el crecimiento, del 12/08/1993, Compromiso Federal del 06/12/1999, Compromiso Federal por el Crecimiento y la Disciplina Fiscal del 17/11/2000



6. LA NORMATIVA AMBIENTAL DEL MERCOSUR.

El proceso de integración que se lleva adelante desde 1991 en el marco del MERCOSUR ha debido también hacerse eco de la problemática medioambiental. En este sentido, el aspecto central de la cuestión ha sido la armonización de la legislación de los estados miembros a efectos de compatibilizar las normas jurídicas estatales, para que exista uniformidad, evitando la compartimentalización de los mercados estatales en perjuicio de los objetivos comunes. Sin embargo, el proceso de incorporación de la cuestión ha sido muy lento y actualmente exhibe muchos asuntos pendientes, hasta el punto que se ha criticado que *“en los considerandos de todos los documentos del MERCOSUR el ambiente aparece como derecho humano; pero en las disposiciones resultantes siempre se lo verifica en el tratamiento sólo como un límite al mercado”*⁷⁵.

El Acuerdo Marco sobre Medio Ambiente del Mercosur se ha firmado el 22 de Junio de 2001 en Asunción, y se ha aprobado por la Ley N° 25 .841, sancionada el 26 de Noviembre de 2003.

Los Estados Partes, firmaron este Acuerdo Marco desde cuyo Preámbulo se resalta la necesidad de cooperar para la protección del medio ambiente y la utilización

⁷⁵ Esain, José, “MERCOSUR y medio ambiente”, Sup.Amb 25/06/2004, 3, La Ley, Buenos Aires. Éste autor ha criticado la lentitud que ha mostrado el MERCOSUR en la armonización de normas ambientales, obstaculizando la aparición de una política ambiental común dentro del área de influencia, señalando como causales de esa lentitud las siguientes: 1. La incidencia de las restricciones a la libre circulación de ciertos bienes fundadas en cuestiones ambientales. Este tipo de restricciones pueden generar barreras comerciales, y subvenciones encubiertas. 2. La incidencia de la contaminación. Existen problemas respecto de los sectores productivos que se sitúan cercanos a las fronteras y que afectan a otros estados que no han generado la contaminación. Para evitar estos inconvenientes se ha señalado la necesidad de avanzar en el estudio de cada caso y en la celebración de convenios entre países. 3. La promoción industrial ambiental. Cada Estado es soberano. Dentro de su territorio puede poseer lugares con exigencias menos rigurosas en materia ambiental, lo que implicará un abaratamiento de los costos para la radicación industrial. Esto choca con dos elementos: competencia desleal en un mercado común, y perjuicios evidentes al ambiente y la salud de la población. 4. Uniformidad de la política ambiental en el contexto internacional. La materia ambiental se vincula con problemas de cooperación internacional, lo que hace que los países celebren constantemente convenios internacionales. En este aspecto es imperioso que los Estados miembros unifiquen la voz a la hora de negociar estos acuerdos para posibilitar tener mejores opciones y posiciones más consistentes.



sustentable de los recursos naturales, con vistas a alcanzar una mejor calidad de vida y un desarrollo económico, social y ambiental sustentable.

En el texto, los Estados Partes reafirman su compromiso con los principios enunciados en la Declaración de Río de Janeiro sobre Medio Ambiente y Desarrollo de 1992 donde se estableció la "Agenda 21"), y se fijan ciertas acciones generales, como

- a) la incorporación del componente ambiental en las políticas sectoriales e inclusión de las consideraciones ambientales en la toma de decisiones que se adoptan en el ámbito del MERCOSUR, para el fortalecimiento de la integración,
- b) la promoción del desarrollo sustentable, tratamiento integral de las causas y fuentes de los problemas ambientales,
- c) la promoción de la participación de la sociedad civil en el tratamiento de las cuestiones ambientales, y
- d) el fomento de la internalización de los costos ambientales mediante el uso de instrumentos económicos y regulatorios de gestión.

Como se ve, la norma incorpora los elementos económicos como herramientas en la gestión del medio ambiente, pero no establece obligaciones concretas para los estados, ni normas específicas, lo que ha hecho decir a los especialistas que el acuerdo es sólo derecho blando ("soft law"), que introduce recomendaciones comunes, pero cuyas disposiciones no podrá ser aplicada sin una norma posterior que le dé marco para su cumplimiento.

En este sentido, y si bien la normativa de todos los niveles de gobierno argentinos (incluso la provincial y municipal) deberían adecuarse a las disposiciones de MERCOSUR, la inexistencia de normas ambientales concretas hace que en la práctica el proceso de integración regional no implica un valladar formal al establecimiento de figuras tributarias por parte de la Provincia, siempre que ellas no impliquen, directa o indirectamente, tergiversar la restante normativa común vigente.



CAPITULO 5.
TRIBUTOS AMBIENTALES EN ARGENTINA.



1. LOS INSTRUMENTOS ECONÓMICOS APLICADOS AL MEDIO AMBIENTE EN LA LEGISLACIÓN NACIONAL VIGENTE.

La cuantiosa legislación ambiental actualmente vigente en la Argentina, no parece haber seguido las más modernas legislaciones en cuanto la utilización de instrumentos de contenido económico es escasa, y en general deja a cargo del propio Estado la carga de afrontar los gastos y costos que implica la actividad humana.

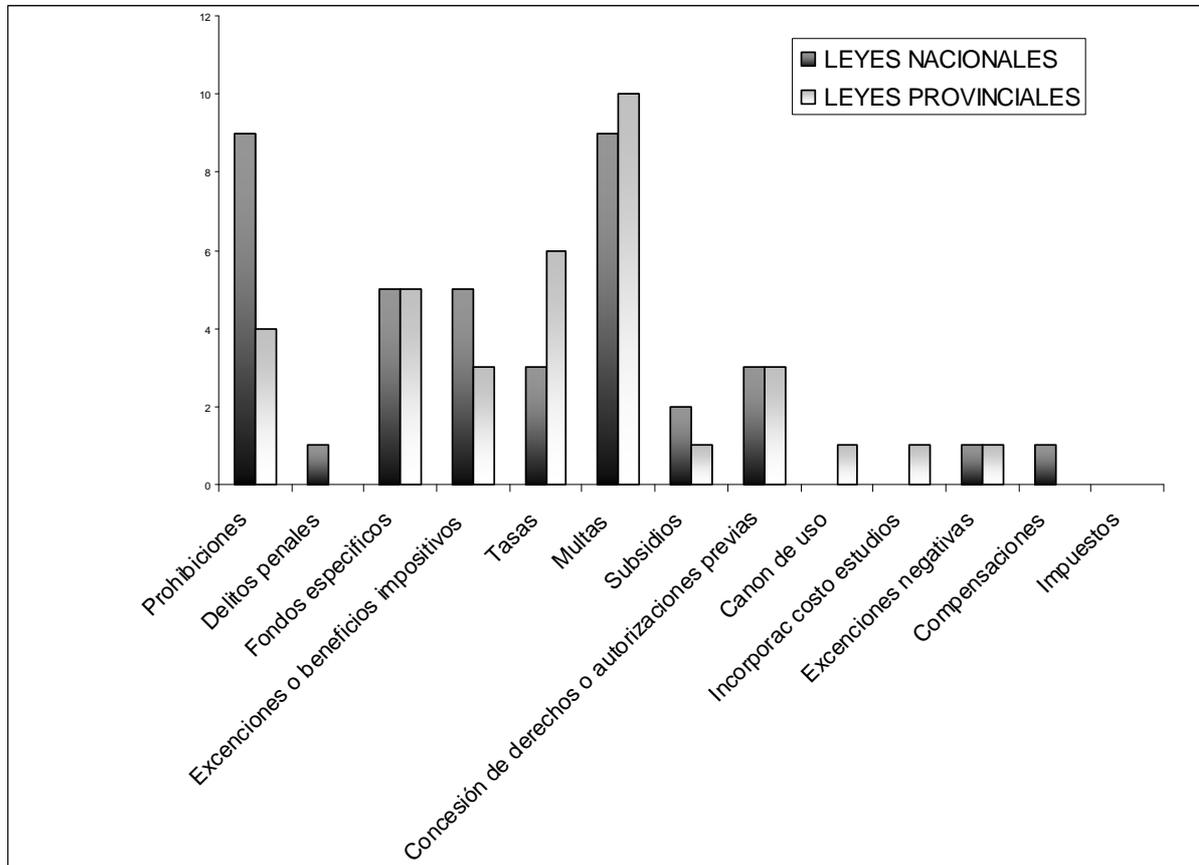
En efecto, puede verse que la normativa sigue la tendencia del enfoque de "mando y control", estableciendo en las leyes de presupuestos mínimos prohibiciones, mínimos tolerables, sanciones de diversa índole frente a la infracción y hasta delitos penales, pero no se contemplan los dos más exitosos instrumentos de contenido económico utilizados en el mundo: ni los permisos negociables de vertidos ni impuestos propiamente ambientales.

En el gráfico siguiente se esquematiza lo expuesto, permitiendo ver cuáles son estadísticamente los instrumentos más utilizados por el legislador nacional en materia ambiental, y observamos que se trata de las prohibiciones, por un lado, y de las sanciones (multas) por infracción. El esquema represivo infracción/sanción queda evidenciado tanto en la legislación nacional como en la mendocina, demostrando cómo la normativa se dirige más bien a *regular el daño* ambiental, que a *prevenirlo*.

La manifiesta ausencia de instrumentos tributarios y de mercado en la legislación ambiental resulta interesante si se repara en que, a pesar de ella, son numerosas las normas que declaran la importancia de tales instrumentos, como mecanismos eficaces en la protección del Medio Ambiente.



Cuadro 5: Mecanismos jurídicos utilizados en leyes ambientales nacionales y provinciales.



Fuente: Elaboración propia.

Así por ejemplo, la ley 25.675 de Política Ambiental Nacional, declara en su artículo 8º inciso 6 al “*régimen económico de promoción del desarrollo sustentable*” como uno de los instrumentos de la política y la gestión ambiental, a pesar de que no establece ningún instrumento de este tipo.

Lo propio ocurre con el Convenio Marco sobre Medio Ambiente del Mercosur, aprobado por Ley 25.841, que coloca como una de las pautas bajo las cuales los estados deberán formular sus acciones de protección del medio ambiente el “*fomento a la internalización de los costos ambientales mediante el uso de instrumentos económicos y regulatorios de gestión*”.



En Mendoza, la situación no es diferente. La Ley de Ordenamiento Territorial (sancionada ya hace más de dos años) no ha pasado de ser una declaración de objetivos y de buena voluntad. Bajo la denominación "*De las medidas económicas y tributarias para el ordenamiento territorial*", la norma establece en su artículo 54 la necesidad de coordinar (aunque no la obligación de hacerlo) entre la autoridad de aplicación y los Ministerios, las acciones necesarias para

"b) Adecuar los instrumentos fiscales para la corrección de las distorsiones generadas por la especulación inmobiliaria, la debida internalización de las externalidades y la recuperación de la plusvalía. Entiéndase por plusvalía: aquellos incrementos del valor inmobiliario, generados a través de las acciones públicas ejecutadas por el Estado y atribuibles a los esfuerzos de la comunidad pero, percibidos por el sector privado. c) Adecuación de instrumentos fiscales y otros para promover la inversión y la eficiencia en las actividades productivas, generando un mayor equilibrio y equidad en el territorio provincial, desalentando las actividades especulativas, pero alentando el desarrollo sustentable."

Sin embargo, nada de esto ha sido realizado hasta la fecha, ni se dispone de información que de cuenta de avances en tal sentido.

Sin perjuicio de lo expuesto, vemos también que la legislación ha ido lentamente abriendo paso a ciertos instrumentos que introducen a la gestión del ambiente la cuestión de sus costos en materia de gasto público, previéndose por ejemplo:

- *Fondos de afectación específica*⁷⁶. Son mecanismos innovadores de financiamiento que pretenden cubrir los gastos recurrentes de áreas

⁷⁶ En Mendoza se ha avanzado en una figura novedosa que son los Fondos de origen convencional. Sin perjuicio de que los mismos no forman parte de nuestro campo de estudio – puesto que no se basan en la relación de sujeción Estado-administrado como son los tributos, objeto del presente-, resaltamos que son mecanismos interesantes que permiten enfrentar parte de los costos ambientales de cierta actividad, pero su debilidad radica, en nuestra opinión, en su origen convencional, de manera que no genera incentivo alguno en el sujeto contaminante a modificar su conducta por una más acorde con el Medio Ambiente. Un caso en este sentido es el "Fondo de Desarrollo Socio Ambiental", de origen convencional creado en el marco del acuerdo entre la Provincia de Mendoza y la Empresa Potasio Río Colorado S.A., aprobado por Decreto N°2115/09, y ratificado por ley 8.200. Dicho fondo se integrará en forma trimestral por un aporte que realizará la empresa de una suma calculada en la forma prevista que refleja un determinado valor por tonelada de cloruro de potasio efectivamente vendida por la misma, y con finalidades que exceden por mucho la cuestión estrictamente ambiental.



protegidas, apoyan la conservación de la biodiversidad, promueven el uso sustentable de los recursos naturales como los bosques y fortalecen las instituciones locales involucradas en la conservación y el desarrollo sustentable.

Estos Fondos son útiles para proporcionar financiamiento a largo plazo. Ejemplo de ellos es el Fondo para la Gestión y Disposición Final de los Residuos Radiactivos creado por el art. 13º de la Ley 25.018, que se destina exclusivamente al financiamiento del Programa Nacional de Gestión de Residuos Radiactivos; el Fondo de Compensación Ambiental creado por el art. 34º Ley 25.675, destinado a garantizar la calidad ambiental, y debiendo contribuir a *"sustentar los costos de las acciones de restauración que puedan minimizar el daño generado"*; o el Fondo Nacional de Fomento del Hidrógeno (FONHIDRO), creado por art. 13 de la Ley 26.123.

Sin embargo, estas medidas se dirigen únicamente a administrar el gasto público, y no los ingresos necesarios para hacerlo, puesto que ninguno de estos fondos se integra con aportes específicos de los interesados o usuarios del "bien ambiental" de que se trata en cada caso, de manera que los mismos no resultan un instrumento útil en la gestión ambiental, sino sólo una manera de distribuir fondos públicos provenientes de rentas generales de manera sectorial.

Dentro de este grupo, aunque nos merece idéntica crítica, resulta más interesante el Fondo Nacional para el Enriquecimiento y la Conservación de los Bosques Nativos creado por el art. 30 de la Ley 26.331, puesto que el mismo tiene asignada, entre otras partidas, el dos por ciento (2%) del total de las retenciones a las exportaciones de productos primarios y secundarios provenientes de la agricultura, ganadería y sector forestal, correspondientes al año anterior del ejercicio en consideración. En este esquema, a diferencia de los anteriores, el propio productor de los bienes exportados abona parte del impuesto a la exportación de los mismos, que "vuelve" a invertirse en el sector ambiental que perjudicó con su actividad.



Otro caso positivo lo constituye el llamado "Fondo de Afectación Ambiental" creado por la ley 8009 en la Provincia de Mendoza, y que se encuentra integrado por la tasa ambiental anual de Fiscalización y control (T.E.F.) de Residuos Peligrosos (Ley Provincial N° 5917), por la tasa Ambiental Anual de Fiscalización de la Actividad Petrolera (Dto. N° 437/93); por la tasa de Evaluación y Fiscalización Minera (T.A.E.F.M.) creada por Ley Impositiva 2.009, la tasa de Control de Emisiones Atmosféricas (T.A.C.E.A.), creada por Ley Impositiva 2.009; la tasa de habilitación anual de empresas de desinfección Ley 5865/92; la tasa de inscripción/renovación como operadores de residuos peligrosos y las multas aplicadas como consecuencia de las infracciones a la normativa ambiental relacionadas con el control de actividades a cargo de la Dirección de Saneamiento y Control Ambiental de la Provincia.

La norma declara que el referido fondo de afectación constituirá un recurso propio de la Dirección de Saneamiento y Control Ambiental de la Secretaría de Medio Ambiente, sin embargo nos resulta criticable la manera establecida de su afectación, ya que el mismo se prevé utilizarse con un criterio demasiado laxo, y a criterio del funcionario de turno, para capacitación de personal, compra de equipamiento técnico e indumentaria para el personal, compra de mobiliario y mejoras edilicias; pago de prestaciones o servicios, compra y/o alquiler de vehículos aptos para desarrollar tareas de campo, promoción y difusión de programas de educación y concientización ambiental, y hasta el 40% al otorgamiento de "estímulos" al personal y funcionarios de la Dirección, teniendo en cuenta su dedicación y rendimiento, así como la especificidad de la tarea desarrollada.

En definitiva, el fondo, que podría destinarse a la remediación de pasivos ambientales, o a la mejora de la gestión de los recursos naturales a cargo de la Dirección, resultará aplicado a estímulos al personal, lo que en nuestra opinión descalifica al instrumento como "ambiental" puesto que no establece parámetros ligados a los costos ambientales (ni de gestión, ni de daño).

- **Subvenciones**, utilizadas clásicamente para favorecer ciertas actividades o abaratar ciertos consumos. La cuestión ambiental ha obligado a poner el foco en ciertos subsidios o subvenciones que tienen impactos negativos sobre el



medio, como son en general los subsidios (directos o no) al consumo de combustibles, de energía eléctrica, gas y agua.

Con esto a la vista, y con muy buen tino, la ley 8051 de Ordenamiento Territorial de Mendoza establece en su artículo 56 que la introducción de programas de subsidio o fomento económico a las distintas actividades productivas en la Provincia, deberá tener en cuenta los planes de Ordenamiento Territorial.

En el orden nacional, un subsidio con contenido claramente proteccionista es el creado por el art. 9º de la ley 22.428 para los consorcios de productores agropecuarios que se formen en el marco de la norma, y que realicen inversiones y gastos directamente vinculados con la conservación o la recuperación del suelo.

Otro buen ejemplo es el sistema de "apoyos económicos no reintegrables a los bosques implantados", instaurado por el art. 17 de la Ley 25.080, que dispone de un subsidio por hectárea, variable por zona, especie y actividad forestal, para los proyectos de forestación aprobados, y que en algunos casos llegan al 80% de los costos de implantación⁷⁷.

⁷⁷ Establece la disposición que "La personas físicas o jurídicas titulares de proyectos comprendidos en el presente régimen con una extensión inferior a las quinientas hectáreas y aprobados por la Autoridad de Aplicación, podrán recibir un apoyo económico no reintegrable el cual consistirá en un monto por hectárea, variable por zona, especie y actividad forestal, según lo determine la Autoridad de Aplicación y conforme a la siguiente escala: a) De 1 hasta 300 hectáreas hasta el ochenta por ciento (80 %) de los costos de implantación. b) De 301 hasta 500 hectáreas hasta el veinte por ciento (20 %) de los costos de implantación. En la Región Patagónica el régimen de subsidios previstos se extenderá: c) Hasta 500 hectáreas hasta el ochenta por ciento (80 %) de los costos de implantación. d) Hasta 700 hectáreas hasta el veinte por ciento (20 %) de los costos de implantación. El Poder Ejecutivo nacional incluirá en los proyectos de Presupuesto de la Administración Nacional durante diez (10) años a partir de la publicación de la presente ley, un monto anual destinado a solventar el apoyo económico a que hace referencia este artículo. La Autoridad de Aplicación establecerá un monto mayor de apoyo económico no reintegrable cuando los proyectos se refieran a especies nativas o exóticas de alto valor comercial".



2. TRIBUTACIÓN AMBIENTAL ¿EXISTE EN LA ARGENTINA?

En la República Argentina no existe un conjunto de normas tributarias ambientales en sentido estricto, es decir diseñadas con la finalidad principal de general una influencia en el comportamiento del agente contaminante, sino que persiguen desde su origen una finalidad exclusivamente recaudatoria.

Ejemplo claro de ello es el esquema de distribución de la recaudación del Impuesto sobre los Combustibles Líquidos establecido por la Ley 23.966, que se realiza sin tener en consideración ningún parámetro ambiental, ni el daño causado por la contaminación que el consumo de dichos combustibles irroga⁷⁸, ni se aplican niveles de imposición agravados por actividades o industrias que utilizan procesos contaminantes, ni se han establecido mayores niveles de imposición en actividades que presentan altos volúmenes de emisiones contaminantes, como por ejemplo en el caso del transporte público.

Por su parte existen, dentro de los demás impuestos, normas de incentivos que en muchos casos son compatibles con objetivos ambientales, tales como los regímenes de tierras áridas y la exención de las ganancias de ciertos sujetos que realizan actividades de disposición de residuos, vinculadas con el saneamiento y la preservación ambiental, en el impuesto a las ganancias⁷⁹.

Algunos regímenes fiscales promocionales de ciertas actividades, podrían tener una incidencia directa en el Medio Ambiente, aunque los mismos fueron establecidos con

⁷⁸ Según el informe de la Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis fiscal del Ministerio de Economía de la Nación, al 30 de Junio de 2011, el impuesto se distribuye de esta manera:

1. El 21% a la Administración Nacional de la Seguridad Social (ANSES).
2. El 79% restante:
 - 29% al Tesoro Nacional.
 - 29% a las Provincias.
 - 42% al Fondo Nacional de la Vivienda.

⁷⁹ Establecida por el artículo 20 inciso y) de la ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. por Decreto 649/97), que expresa que *"Están exentos del gravamen:... y) Las ganancias derivadas de la disposición de residuos, y en general todo tipo de actividades vinculadas al saneamiento y preservación del medio ambiente, -incluido el asesoramiento- obtenidas por las entidades y organismos comprendidos en el artículo 1º de la ley 22.016 a condición de su reinversión en dichas finalidades"*.



la finalidad manifiesta de estimular la producción, siendo la cuestión ambiental sólo tangencial.

En esta línea se encuentra la Ley N° 21.695, aprobada el 30 de noviembre de 1977, y que establece un sistema de crédito fiscal para la forestación y/o reforestación, que beneficia a las personas que realicen efectivas inversiones en plantaciones forestales de acuerdo a planes técnico-económicos de forestación y/o reforestación aprobados por la Administración. El beneficio se instrumenta con la entrega de un certificado de crédito fiscal por un importe fijo por hectárea establecido anualmente, diferenciado por zona y especie, de acuerdo al un procedimiento reglado en la ley y que considera, entre otros parámetros, los costos de la obra actualizados.

Por su parte, la Ley 22.428, de "*Conservación y recuperación de la capacidad productiva de los suelos*", sancionada el 16 de Marzo de 1981, establecía un régimen de subsidios y exenciones impositivas para quienes realicen inversiones y gastos directamente vinculados con la conservación o la recuperación de la capacidad productiva del suelo

Más cercana en el tiempo, el 16 de Diciembre de 1998, se aprobó la Ley N° 25.080, de "*Inversiones para Bosques Cultivados*", cuya finalidad fue aumentar la oferta maderera promocionando a las inversiones que se efectúen en nuevos emprendimientos forestales y en las ampliaciones de los bosques existentes.

Los beneficios que contempla la norma son: estabilidad fiscal por el término de hasta 30 años, y extensible hasta un máximo de 50, que importa que los comprendidos en el régimen no podrán ver incrementada la carga tributaria total determinada al momento de la presentación; devolución del IVA correspondiente a la compra o importación definitiva de bienes, locaciones, o prestaciones de servicios, destinados efectivamente a la inversión forestal del proyecto en un plazo no mayor de trescientos sesenta y cinco días (365) días; un sistema de amortización acelerada de ciertos bienes a efectos del impuesto a las ganancias, y una exención del impuesto a los bienes personales y de todo impuesto patrimonial vigente o a crearse que grave a los activos o patrimonios afectados a los emprendimientos forestales.

A pesar de la indirecta incidencia de las normas tributarias referidas en la cuestión ambiental, la Argentina no cuenta con un sistema tributario "verde", como hemos



dicho. Actualmente existen algunas pocas medidas tributarias aisladas con objetivos medioambientales explícitos, ya sea a través de:

- Impuestos con afectación específica con fines de reparación de daño ambiental (como por ejemplo, la Tasa de Infraestructura Hídrica creada por el Decreto del Poder Ejecutivo Nacional N° 1381/2001⁸⁰),
- Regímenes de estímulo fiscal para la producción y uso de combustibles menos contaminantes.

Dentro de este último grupo se encuentran los regímenes de estímulo establecidos en las leyes nacionales N° 25.019 (Régimen Nacional de Energía Eólica y Solar), 26.093 (Ley de Biocombustibles), 26.123 (Ley de Promoción del Hidrógeno) y 26.270 (Promoción del desarrollo y producción de la biotecnología moderna), que analizaremos seguidamente.

2.1. LEY 25019: RÉGIMEN NACIONAL DE ENERGÍA EÓLICA Y SOLAR.

Sancionada el 23 de Setiembre de 1998, declara de interés nacional la generación de energía eléctrica de origen eólico y solar en todo, y se propone la promoción y fomento de la investigación y el uso de energías no convencionales o renovables, estableciendo que la actividad de generación de energía eléctrica de origen eólico y solar no requerirá autorización previa del Poder Ejecutivo nacional para su ejercicio.

La ley establece los siguientes beneficios impositivos:

⁸⁰ El decreto –habilitado por el artículo 1º, apartado II, inciso c) de la Ley N° 25.414- establece una tasa denominada “Tasa de Infraestructura Hídrica” con afectación específica al desarrollo de los proyectos de infraestructura de obras hídricas de recuperación de tierras productivas, mitigación de inundaciones en zonas rurales y avenamiento y protección de infraestructura vial y ferroviaria en zonas rurales y periurbanas y/o a las compensaciones por disminuciones tarifarias a los concesionarios que realicen el dragado y el mantenimiento de vías navegables, cuyo valor se determina por cada litro transferido a título oneroso o gratuito, o importado, de nafta, con o sin plomo, y por cada metro cúbico de gas natural distribuido por redes destinado a gas natural comprimido para el uso como combustible en automotores.



- a) Diferimiento del pago del IVA de las inversiones de capital destinadas a la instalación de centrales y o equipos eólicos o solares por el término de quince (15) años (art. 3º).
- b) Estabilidad fiscal de la actividad de generación eléctrica eólica y solar que vuelque su energía en los mercados mayoristas, entendiéndose por estabilidad fiscal *"la imposibilidad de afectar al emprendimiento con una carga tributaria total mayor, como consecuencia de aumentos en las contribuciones impositivas y tasas, cualquiera fuera su denominación en el ámbito nacional, o la creación de otras nuevas que las alcancen como sujetos de derecho a los mismos"* (art. 7º).

Además, la ley prevé otro mecanismo de contenido económico, aunque no tributario: la creación del Fondo Fiduciario de Energías Renovables, a integrarse con un incremento del gravamen establecido por la Ley 24.065, para destinarlos a la realización de una serie de subsidios que también establece, para la efectiva generación de kilovatio por sistemas eólicos instalados y a instalarse, que vuelquen su energía en los mercados mayoristas o estén destinados a la prestación de servicios públicos, o que sean puestos a disposición del usuario con generadores fotovoltaicos solares destinados a la prestación de servicios públicos, e incluso para la generación de energía geotérmica, mareomotriz, biomasa, gases de vertedero, gases de plantas de depuración y biogás que vuelquen su energía en los mercados mayoristas o estén destinados a la prestación de servicios públicos.

2.2. LEY 26.093. REGULACIÓN Y PROMOCIÓN PARA LA PRODUCCIÓN Y USO SUSTENTABLES DE BIOCOMBUSTIBLES.

Teniendo como objetivo la promoción para la producción y uso sustentables de biocombustibles (bioetanol, biodiesel y biogás) que se produzcan a partir de materias primas de origen agropecuario, agroindustrial o desechos orgánicos, fue sancionada el 19 de abril de 2006.

La norma establece interesantes beneficios fiscales para los proyectos de radicación de industrias de biocombustibles que cumplan los requisitos de la norma:



- a) Los bienes de capital afectados a la producción de biocombustibles gozaran de una amortización acelerada en lo referente al Impuesto a las Ganancias, y cuanto al Impuesto al Valor Agregado, de la acreditación o devolución del débito fiscal, de acuerdo con el régimen previsto en la Ley 25924.
- b) Los bienes afectados a los proyectos aprobados por la autoridad de aplicación, no integrarán la base de imposición del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta establecido por la Ley N° 25.063 a partir de la fecha de aprobación del proyecto respectivo y hasta el tercer ejercicio cerrado, inclusive, con posterioridad a la fecha de su puesta en marcha.
- c) El biodiésel y el bioetanol producidos por los sujetos titulares de los proyectos aprobados estarán exentos de:
 - la Tasa de Infraestructura Hídrica establecida por el Decreto N° 1381/01,
 - el Impuesto sobre los Combustibles Líquidos y el Gas Natural (Ley N° 23.966),
 - el impuesto sobre la transferencia o sobre la importación de gasoil de la Ley N° 26.028.

2.3. LEY 26.123. RÉGIMEN PARA EL DESARROLLO DE LA TECNOLOGÍA, PRODUCCIÓN, USO Y APLICACIONES DEL HIDROGENO COMO COMBUSTIBLE Y VECTOR DE ENERGÍA.

La norma declara de interés nacional el desarrollo de la tecnología, la producción, el uso y aplicaciones del hidrógeno como combustible y vector de energía, y promueve la investigación, el desarrollo, la producción y el uso del hidrógeno como combustible y vector energético, generado mediante el uso de energía primaria y regula el aprovechamiento de su utilización en la matriz energética.

Fue sancionada el 2 de agosto de 2006, y crea el Fondo Nacional de Fomento del Hidrógeno (FONHIDRO), integrado por los fondos asignados en el Presupuesto



general, con la finalidad financiar los planes del Programa Nacional del Hidrógeno que resulten aprobados.

En su artículo 17 instituye similares beneficios fiscales para quienes se dediquen a la producción y uso del hidrógeno satisfaciendo las condiciones legales, a los previstos en la ley de Biocombustibles, es decir:

- a) Amortización acelerada a efectos del Impuesto a las Ganancias de los bienes de capital afectados a la producción, y acreditación o devolución del débito fiscal, de acuerdo con el régimen previsto en la Ley 25924.
- b) Los bienes afectados a los proyectos aprobados no integrarán la base de imposición del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.
- c) El hidrógeno utilizado como combustible vehicular no estará alcanzado por la Tasa de Infraestructura Hídrica establecida por el Decreto N° 1381/01, ni por el Impuesto sobre los Combustibles Líquidos y el Gas Natural (Ley N° 23.966), ni por el de transferencia a título oneroso o gratuito, o sobre la importación de gasoil establecido por Ley N° 26.028.

2.4. Ley 26.190. RÉGIMEN DE FOMENTO NACIONAL PARA EL USO DE FUENTES RENOVABLES DE ENERGÍA DESTINADA A LA PRODUCCIÓN DE ENERGÍA ELÉCTRICA.

Sancionada el 6 de Diciembre de 2006, instituye por un período de DIEZ (10) años, un Régimen de Inversiones para la construcción de obras nuevas destinadas a la producción de energía eléctrica generada a partir de fuentes de energía renovables, cuyos titulares de inversiones y concesionarios (siempre que la producción esté destinada al Mercado Eléctrico Mayorista o la prestación de servicios públicos). Dicho régimen promocional está compuesto por estos beneficios fiscales:

- a) Impuesto al Valor Agregado y al Impuesto a las Ganancias, será de aplicación el tratamiento dispensado por la Ley 25.924⁸¹, a la adquisición de bienes de

⁸¹ Norma sancionada el 18/04/2004 y que instituye un régimen transitorio para el tratamiento fiscal de las inversiones en bienes de capital nuevos —excepto automóviles—, que revistan la calidad de bienes muebles amortizables en el impuesto a las ganancias, destinados a la



capital y/o la realización de obras que se correspondan con los objetivos del presente régimen.

- b) Los bienes afectados por las actividades promovidas no integrarán la base de imposición del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta hasta el tercer ejercicio cerrado, inclusive, con posterioridad a la fecha de puesta en marcha del proyecto respectivo.

2.5. LEY 26.270. PROMOCIÓN DEL DESARROLLO Y PRODUCCIÓN DE LA BIOTECNOLOGÍA MODERNA.

La norma declara como objetivos promover el desarrollo y la producción de "Biotecnología Moderna"⁸² para, entre otros fines, fomentar el desarrollo sustentable.

Sancionada el 4 de julio de 2007, establece importantes beneficios fiscales, y un novedoso sistema de "Bonos de Crédito Fiscal" intransferibles, y de diez años de duración, que podrán ser utilizados por los beneficiarios para la cancelación de los tributos nacionales y sus anticipos, percepciones y retenciones, correspondientes hasta un máximo de 10 ejercicios fiscales posteriores a su libramiento (art. 9º)

Se prevén los siguientes beneficios (arts. 6º y 7º)

- a) Amortización acelerada en el Impuesto a las Ganancias por los bienes de capital, equipos especiales, partes o elementos componentes de los bienes, nuevos, adquiridos con destino al proyecto promovido, de los bienes de capital, equipos especiales, partes o elementos componentes de dichos

actividad industrial, así como también para ciertas obras de infraestructura destinadas ciertas actividades establecidas.

⁸² La propia norma denomina "Biotecnología Moderna" a *"toda aplicación tecnológica que, basada en conocimientos racionales y principios científicos provenientes de la biología, la bioquímica, la microbiología, la bioinformática, la biología molecular y la ingeniería genética, utiliza organismos vivos o partes derivadas de los mismos para la obtención de bienes y servicios, o para la mejora sustancial de procesos productivos y/o productos, entendiéndose por "sustancial" que conlleve contenido de innovación susceptible de aplicación industrial, impacto económico y social, disminución de costos, aumento de la productividad, u otros efectos que sean considerados pertinentes"* (art. 2º).



- bienes, nuevos, adquiridos con destino al proyecto cuando éste sea de producción de bienes o servicios.
- b) Devolución anticipada del Impuesto al Valor Agregado correspondiente a la adquisición de los bienes a los referidos en el inciso anterior que hubieran sido facturados a los titulares del proyecto, en la medida en que el importe de las mismas no haya debido ser absorbido por los respectivos débitos fiscales originados por el desarrollo de la actividad.
 - c) Conversión en Bonos de Crédito Fiscal del cincuenta por ciento del monto de las contribuciones a la seguridad social que hayan efectivamente pagado con destino a los sistemas y subsistemas de seguridad social previstos en las Leyes 19.032 (Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados), 24.013 (Ley de Empleo) y 24.241 (Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones), sobre la nómina salarial afectada al proyecto.
 - d) Los bienes señalados en el inciso a), no integrarán la base de imposición del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta a partir de la aprobación del proyecto por parte de la autoridad de aplicación y durante el período que ésta establezca.
 - e) Conversión en Bono de Crédito Fiscal del cincuenta por ciento de los gastos destinados a las contrataciones de servicios de investigación y desarrollo con instituciones pertinentes del sistema público nacional de ciencia, tecnología e innovación.

Adicionalmente se prevé la constitución de un Fondo de Estímulo a Nuevos Emprendimientos en Biotecnología Moderna.

2.6. LEY Nº 24.051. RESIDUOS PELIGROSOS.

Mención aparte requiere la Ley 24.051 de residuos peligrosos sancionada el 17 de Diciembre de 1991 y que alcanza a la generación, manipulación, transporte, tratamiento y disposición final de residuos peligrosos.



Dictada antes de la Declaración de Río de 1992, produce la paradoja de que la misma crea el único impuesto propiamente ambiental vigente en la Argentina. Y es que en su artículo 16 establece la obligación de pago de una tasa que deberán abonar los generadores, en función de la peligrosidad y cantidad de residuos que produjeren, y que no será superior al uno por ciento (1%) de la utilidad presunta promedio de la actividad en razón de la cual se generan los residuos peligrosos, teniendo en cuenta ciertos parámetros⁸³.

A pesar de su denominación, somos de la opinión de que se trata claramente de un "impuesto", desde que no genera por parte de la Administración la realización de un servicio divisible y determinado, como requiere el tradicional Derecho Tributario, sino que se devenga por el sólo hecho de producir residuos peligrosos.

A poco de su dictado, se advirtió que la denominación "tasa" podía generar confusión su verdadera naturaleza jurídica. Por esa razón, y a los fines de evitar un *"desvío hermenéutico, que se atenga a la letra de la norma reglamentaria y altere así la naturaleza jurídica ambiental de la tasa instituida legalmente"*, se dictó la Resolución N° 599/2001 de la Secretaría de Desarrollo Sustentable y Política Ambiental B.O. 21/5/2001 que declara que *"la tasa creada (por la ley 24.051) no es un tributo vinculado a la efectiva prestación, por parte de la autoridad de aplicación, de tareas de evaluación y fiscalización singularizadas respecto de cada generador de residuos peligrosos, sino un instrumento del Derecho Ambiental apto para cumplimentar los fines redistributivos y preventivos de esa disciplina"*, y agrega que *"uno de los aspectos cardinales del Derecho Ambiental es precisamente su intento de corrección de las deficiencias que presenta el sistema de precios, para interiorizar los costos que suponen para la colectividad la transmisión de residuos y subproductos a los grandes ciclos naturales"*. Por ello concluye que *"debe interpretarse que los generadores sometidos al régimen de la ley se hallan obligados a pagar la tasa del caso, con independencia de toda prestación singularizada de evaluación y fiscalización de la autoridad de aplicación, por la sola circunstancia de ser generadores de residuos peligrosos"*.

⁸³ Entre otros: características físicas, químicas y/o biológicas de cada uno de los residuos que se generen; método y lugar de tratamiento y/o disposición final y forma de transporte, cantidad anual estimada de cada uno de los residuos que se generen; sustancias peligrosas utilizadas; etc. (art. 15 y 16, Ley 24.051)



El régimen, al ponderar las cantidades generadas en períodos sucesivos (puesto que vincula el monto a pagar con la cantidad de residuos efectivamente generados), brinda un claro incentivo para generar menor cantidad de residuos, atento a la relación directa que guarda la cantidad efectiva de residuos con el monto a ingresar en concepto del tributo, lo que nos hace concluir que se trata de un verdadero impuesto ambiental, donde la finalidad recaudatoria ha sido claramente desplazada por la finalidad tuitiva del Ambiente.

En Mendoza, esta tasa (receptada en la adhesión de la Ley 5.917), ha sido reglamentada por el decreto 2.625/99, en la que establece una fórmula de cálculo polinómicas a la que nos referiremos más adelante.



CAPITULO 6.

**FISCALIDAD AMBIENTAL EN MENDOZA. PROPUESTAS DE
INSERCIÓN Y CORRECCIÓN DE HERRAMIENTAS TRIBUTARIAS
AMBIENTALES.**



1. EL SISTEMA TRIBUTARIO PROVINCIAL Y SUS LIMITACIONES.

La asignación de competencias tributarias constitucional y las normas de armonización y coordinación de tales facultades entre la Nación y las Provincias, dejan muy poco margen a éstas últimas para aplicar su poder de imposición.

Y es que las principales fuentes de riqueza se encuentran gravadas en el orden nacional, es decir la renta por el Impuesto a las Ganancias y el consumo por el Impuesto al Valor Agregado. Estos dos tributos concentran la mayor parte de la recaudación tributaria nacional (sin considerar lo recaudado en concepto de derechos sobre las exportaciones, que le corresponden con exclusividad conforme al art. 75 inciso 2 de la Constitución Nacional), y representan asimismo la mayor parte de la carga tributaria total que cae sobre cualquier actividad económica.

Así, las facultades tributarias municipales han quedado limitadas a los pocos impuestos provinciales vigentes: el impuesto a los ingresos brutos, el impuesto a los sellos, el impuesto inmobiliario y el automotor o a las patentes, primordialmente, siendo los dos primeros los que representan prácticamente el 80% de los ingresos tributarios propios⁸⁴.

Sirva lo expuesto hasta el momento para mostrar cómo en principio, la utilización de mecanismos tributarios en la protección ambiental aparece en primer término restringida por las limitaciones tributarias que el régimen federal actual impone a la Provincia.

Conforme entonces a la obligación asumida por el régimen de coparticipación ya analizado, la Provincia de Mendoza se encuentra impedida de establecer impuestos sobre el consumo de bienes que considere ambientalmente indeseables, puesto que un impuesto de estas características sería evidentemente análogos al Impuesto al Valor Agregado, que grava las ventas de cosas muebles (art. 1 inciso a) de la Ley 23.349).

⁸⁴ Según el IARAF, los ingresos en concepto de Ingresos Brutos e Impuesto a los sellos representaron en Mendoza, en 2010, el 76% de la recaudación propia. (Informe Económico N° 93 "¿Cómo cerró la recaudación propia de las provincias durante 2010?", Instituto Argentino de Análisis Fiscal, Córdoba, 8 de Febrero de 2011.



Siendo un impuesto esencialmente trasladable hacia delante, y que en definitiva es en casi todos los casos soportado por el último eslabón de la cadena productiva (el consumidor final), la existencia del IVA impide que en forma unilateral la Provincia de Mendoza pueda decidir desincentivar el consumo de determinados bienes o servicios considerados negativos para el ambiente, puesto que ello generaría indudablemente el fenómeno de la doble imposición.

Esta primera conclusión deja fuera de nuestro análisis la posibilidad de aplicación de estos impuestos que en general han dado resultados satisfactorios en otros países⁸⁵, donde se ha establecido una serie de productos de consumo permitido, pero nocivo en términos ambientales, obligando al consumidor a sustituirlos por otros menos contaminantes al influir sobre su precio por vía del impuesto. Ejemplo de ello son los tributos a las pilas y baterías, a las bolsas de nylon y otros envases desechables, a los lubricantes, y determinados pesticidas y combustibles,

En este escenario, observamos que la incorporación de instrumentos tributarios que incidan sobre el consumo de productos contaminantes deberá articularse a nivel nacional, mediante la introducción de alícuotas mayores/menores, exenciones, etc. en la estructura del referido Impuesto al Valor Agregado.

Otro tanto ocurre con otra área sensible en términos ambientales, y también reservada a la exclusividad fiscal de la Nación, por imperativo de la Ley de Coparticipación, como es la cuestión de los gravámenes al consumo de combustibles. En nuestro país se encuentra vigente la Ley 23966, que establece un Impuesto sobre la transferencia a título oneroso o gratuito de los productos de origen nacional o importado, que se indican: Nafta con o sin plomo, nafta natural y nafta virgen, solvente y aguaras, gas-oil, diesel Oil, kerosén y gas natural para uso de automóviles. La norma no contempla aspectos ambientales, como se ha realizado en otros países gravando en forma diferencial la nafta con o sin plomo (en un intento de abaratar el consumo de combustibles más limpios encareciendo el precio de los más contaminantes con la imposición del impuesto).

⁸⁵ Entre otros en Austria, República Checa, Dinamarca, Finlandia, Hungría, Holanda, Noruega, Suiza, Suecia, Reino Unido, Bélgica, Italia, Japón, República Eslovaca y los Estados Unidos de América.



Por último, ocurre algo similar en otras materias de relevancia ambiental, que también han sido objeto de regulación nacional, excluyendo la competencia provincial, como son la energía eléctrica (Leyes 14.772, 15.336 y 24.065), la extracción, transporte y distribución del gas (Ley 24.076), y los hidrocarburos en general (17.319).

Así las cosas, observamos que los ámbitos de aplicación de instrumentos tributarios-ambientales disponibles para el legislador mendocino, son acotados, y básicamente podrán consistir en incorporaciones a los impuestos vigentes (ingresos brutos, automotor, sellos e inmobiliario) y en tasas retributivas de servicios en general, sin perjuicio de la posibilidad (por ahora teórica) de establecer otros tributos que, sin ser los anteriores, no sean análogos a los existentes a nivel nacional.

A continuación repasaremos los problemas ambientales que enfrenta la Provincia, y estableceremos cuáles de ellos son susceptibles de ser mitigados por medio de la utilización de figuras tributarias, para terminar con una serie de propuestas en este sentido.

2. LOS PROBLEMAS MEDIOAMBIENTALES EN MENDOZA. ÁREAS CON POSIBILIDAD DE APLICACIÓN DE TRIBUTOS AMBIENTALES.

Los expertos han señalado que en la base de casi todos los problemas ambientales de la Provincia se encuentran los desequilibrios territoriales de Mendoza, por su fuerte concentración económica y demográfica, típica de los asentamientos de las zonas áridas y semiáridas, con recursos limitados de agua y suelo⁸⁶.

El último Informe Ambiental elaborado por el Gobierno de la Provincia de Mendoza en cumplimiento del art. 7º de la Ley 5961 para el año 2010 y las Prioridades Ambientales establecidas por el Plan de Gestión Ambiental 2008/2012 (PGA)

⁸⁶ Abraham, Elena María, "Recursos y problemas ambientales de la Provincia de Mendoza", en <http://www.cricyt.edu.ar/ladyot/catalogo/cdandes/start.htm>



elaborado también por el Ejecutivo Provincial, ha sistematizado en 10 ejes los problemas ambientales que registra Mendoza, y sus causas.

Siguiendo esos ejes, señalamos a continuación en qué consiste cada uno y cuáles son para cada caso los procesos "críticos" o causas que lo afectan o condicionan.

1. Provisión presente y futura del agua y calidad del recurso hídrico.

a) Escasez del recurso hídrico, por

- Incidencia del proceso de cambio climático (retramiento).
- Alteración de los ciclos hidrológicos (desertificación).
- Uso inadecuado: sistema de riego ineficiente y consumos.
- Déficits en la red de distribución (escurrimiento).
- Deficiente planificación de actividades competitivas.
- Incremento de la demanda (consumo, riego, industria.)
- Deficiencias en la explotación de aguas subterráneas.
- Fenómeno de "aguas claras"⁸⁷.

b) Contaminación de acuíferos por:

- Deficiente tratamiento de efluentes líquidos y sólidos.
- Deficiente tratamiento de efluentes cloacales.
- Deficiente tratamiento de residuos sólidos domiciliarios.
- Impacto del uso de pesticidas y agroquímicos.
- Impacto de la actividad petrolera, minera, industrial, agropecuaria y de servicios.

⁸⁷ Definido por la ley provincial 8152 (B.O. 23/03/2010) como " *la pérdida de sedimentación natural del flujo de aguas en los embalses, por modificación de régimen torrencial léntico que desencadena una fuerte dinámica erosiva y mayor infiltración en los sistemas de derivados, con graves perjuicios y externalidades negativas en la calidad del suelo, agua, plantaciones y otros usos que dependen del recurso hídrico*" (art. 1º).



2. Disminución de la disponibilidad de suelo productivo, causada por:

- a) Ausencia de planificación del proceso de urbanización y suburbanización sobre tierras de alto potencial productivo.
- b) Degradación de suelos: desertificación, causada por
 - Salinización y revenimiento de napas freáticas por gestión ineficiente del riego.
 - Contaminación de acuíferos.
 - Fenómeno de "aguas claras".
 - Sobrepastoreo y deforestación.
 - Incendios forestales.
 - Prácticas de cultivo inadecuadas.

3. Pérdida de biodiversidad, cuyas causas son:

- a) Prácticas inadecuadas y conductas nocivas
 - Deforestación.
 - Destrucción de vegas y mallines por sobrepastoreo.
 - Incendios forestales.
 - Caza furtiva.
 - Venta y acopio ilegal de fauna silvestre.
- b) Contaminación
 - Impacto de la actividad petrolera, minera, industrial, agropecuaria y de servicios (en especial los turísticos en Áreas Naturales Protegidas)
- c) Déficits de gestión del recurso
 - Inexistencia de un inventario de los recursos naturales.
 - Déficits de gestión de las ANP (planes de manejo).
- d) Una economía escasamente diversificada, por



- Uso intensivo de recursos naturales.
 - Escasa inversión en investigación y desarrollo de actividades productivas innovadoras o relacionadas a la incorporación de tecnologías sustentables y apropiables.
 - Modelos empresariales de gestión tradicional, con escasa incorporación de tecnología, bajo asociativismo y prácticas ambientalmente deficitarias.
 - Elevado nivel de informalidad de la actividad económica (acceso limitado a políticas de promoción).
- e) Deficitaria planificación y gestión del desarrollo provincial
- Deficitaria incorporación del componente ambiental como eje transversal en la planificación de las acciones de orden estratégico, vinculadas al desarrollo integral de la provincia de Mendoza.
 - Deficitario esquema de articulación público–privado, intra e intergubernamental.

4. Incidencia de riesgos naturales. Sus principales aspectos son:

- a) Organización del territorio
- Ocupación y organización deficitaria del territorio.
 - Concentración macrocefálica.
 - Expansión urbana sobre el piedemonte.
 - Ocupación y/u obstrucción de cauces aluvionales.
- b) Baja capacidad de reacción y organización ante la ocurrencia de riesgos naturales y catástrofes (desorganización y debilidad de los planes de contingencia).
- c) Riesgos tecnológicos
- Planes de contingencia deficitarios o inexistentes.



5. Alteraciones del equilibrio ecológico oasis/secano.

- Expansión urbana sobre las zonas de amortiguación.
- Competencia por el uso del agua.
- Expansión de la frontera agropecuaria alterando ecosistemas (sobrecarga, nuevas especies).
- Impacto de algunas actividades, (como las mineras, ripieras, áridos), que modifican los escurrimientos ocasionando riesgo aluvional
- basurales a cielo abierto, depósitos de escombros.

6. Prácticas y conductas que deterioran la calidad del hábitat urbano y disminuyen de la calidad de vida en general, como son

a) Contaminación Atmosférica.

- Deterioro de la calidad del aire por fuentes móviles.
- Deterioro de la calidad del aire por fuentes fijas.
- Sistemas de monitoreo y control deficitarios.
- Prácticas agrícolas desaconsejadas: quema de hojas, desmalezamiento, lucha contra las heladas.

b) Contaminación por sonora, visual y por radiaciones no ionizantes.

- Concentración de actividades.
- Déficit en la homogenización de la normativa vigente.
- Deficitarios sistemas y mecanismos de control.

c) Crisis de los servicios públicos

- Incremento sostenido de la demanda por efecto de la concentración poblacional y la deficitaria organización del territorio.
- Dificultades para planificar la inversión y la expansión de los servicios, en virtud de la ausencia de ordenamiento territorial.



d) Incremento de la marginalidad

- Incidencia del proceso de despoblamiento rural.

7. Factores ambientales que inciden en el incremento del riesgo sanitario de la población.

- Riesgos naturales y mayor incidencia de los mismos
- Cambio climático
- Contaminación del agua potable, aire, residuos, cloacas.
- Incremento de la marginalidad
- Crisis de los servicios públicos, especialmente los sanitarios

8. Éxodo rural y tendencia al desarraigo (arraigo rural).

- Debilidad de las políticas de desarrollo del secano
- Incidencia de la falta de servicios, infraestructura y equipamiento comunitario (déficit en la calidad del hábitat rural).
- Régimen conflictivo de tenencia de la tierra.
- Escasa diversificación de la actividad productiva del secano, asociada a modelos de gestión tradicionales (bajo asociativismo, escasa inversión, etc.).
- Prácticas productivas nocivas o desaconsejadas (deforestación, sobrepastoreo).
- Elevado nivel de informalidad del sector (acceso limitado a políticas de promoción).
- Inexistencia de políticas de promoción y arraigo productivo permanente.
- Desorganización y desarticulación del territorio (conectividad).



9. Expansión de la actividad económica sustentable.

- Déficit energético por insuficiente desarrollo energético en general y de energías alternativas en particular.
- Crisis en la provisión de agua por escasez del recurso, ineficiencias y usos conflictivos.
- Oferta de suelos productivos limitada y en retroceso
- Agotamiento y deterioro del recurso.
- Inestabilidad jurídica y pérdida de competitividad territorial.
- Normativa insuficiente y escasa planificación de los usos del suelo y del ordenamiento del territorio.
- Escasos esfuerzos de articulación de acciones de promoción y fomento de la investigación científica y el desarrollo tecnológico
- Baja vinculación de aportes científicos con proyectos de desarrollo impulsados por el Estado o el sector productivo asociados a la diversificación económica o a la incorporación sustentable del secano al circuito productivo.
- Escasa valoración y priorización relativa de las políticas orientadas al aprovechamiento sustentable de las especies autóctonas de la provincia.
- Procesos estratégicos de toma de decisiones altamente deficitarios
- Déficits en la producción, recopilación, sistematización, documentación y comunicación de información pertinente y confiable para la toma de decisiones.

10. Incremento sostenido de pasivos ambientales y la eventual imposibilidad de restitución (remediación), originado por

a) Ejercicio deficitario del poder de policía

- Escasa y deficitaria capacidad de control del cumplimiento de la legislación ambiental vigente.



- Asignación presupuestaria insuficiente y escasez de recursos financieros.
 - Articulación y complementación deficitaria entre los distintos niveles de gobierno.
 - Baja capacidad de remediación de pasivos (procesos correctivos deficitarios: desertificación, desertización, etc.).
 - Déficit en la vigencia e imperio del principio de responsabilidad ambiental.
 - Insuficiencia de instrumentos: seguro ambiental, fondo de compensación ambiental.
- b) Persistencia de conductas nocivas y de hábitos perjudiciales
- Debilidad del proceso de cambio cultural asociado a los hábitos y conductas nocivas, individuales, organizacionales y sociales.
 - Escasa cultura de la autorregulación.

El PGA 2010/2010 ha englobado, como fácilmente se advierte, conceptos que no sólo se reducen al hábitat natural, como son los problemas de contaminación de los recursos agua, aire y suelo, sino también el componente socio-económico y hasta cultural.

La mayoría de los ejes referidos contiene entre sus causas las más diversas, algunas de origen natural, como las propias limitaciones de climáticas regionales, y otras que exceden la conducta de los particulares, como la falta de información y de coordinación entre los organismos encargados de cada área.

Pues bien, para problemas complejos, su solución necesariamente será compleja. Resaltamos entonces que en algunos pocos de los problemas ambientales identificados en el PGA, los instrumentos de política fiscal podrán ser eficaces, y en todos los casos como complemento de otras regulaciones.

Por el contrario, una gran parte de los asuntos ambientales planteados en el PGA resultan de casi imposible abordaje por vía de tributos, habiendo quedado demostrada la obtención de mejores resultados por las vías tradicionales de regulación directa. En este sentido, en los asuntos referidos a la pérdida de



biodiversidad, y la escasez de los recursos hídricos y de suelo la Provincia de Mendoza parece orientada a lograr mejor sus objetivos mediante la instauración de permisos, prohibiciones y sus correspondientes, e incluso creando áreas protegidas organizadas, que funcionan como espacios de protección de los ecosistemas presentes.

Agregamos que muchos de los asuntos ambientales prioritarios para la Provincia se encuentran en etapa de investigación y relevamiento de información, aspecto de que resulta por demás relevante al definir las acciones a seguir.

Por lo demás, insistimos en que los aspectos que implican la realización de actividades prohibidas quedan fuera de nuestro análisis, al igual que las prácticas llamadas "desaconsejables", que no son susceptibles de constituir un hecho imponible, sino que deben ser erradicadas por medio de la aplicación eficiente de sanciones y de la extensión de la toma de conciencia por parte de los agentes que las mantienen. En este sentido, se resalta la necesidad de una mejora en los controles y en el ejercicio en general del poder de policía ambiental que le compete al Estado provincial, aspecto al que la tributación sólo resultará de ayuda en la medida de que obtenga recursos para ser aplicados a tales mejoras.

Considerando lo expuesto, resaltamos a continuación las siguientes áreas en que a criterio de este equipo, la Provincia de Mendoza podrá incorporar mecanismos tributarios con miras a complementar otros mecanismos:

- Gestión del Recurso Hídrico
- Ordenamiento Territorial y Usos del Suelo
- Gestión del Aire
- Gestión de los Residuos Sólidos Urbanos
- Expansión Económica Sustentable: Promoción de Procesos de Producción Limpios, y de Renovación Tecnológica.



3. VISION CRITICA DE LOS INSTRUMENTOS TRIBUTARIOS VIGENTES EN LA LEGISLACIÓN AMBIENTAL PROVINCIAL.

Como hemos señalado, la realidad del régimen impositivo nacional y provincial deja un acotado margen a los poderes mendocinos para desarrollar estrategias tributarias aplicadas a la protección ambiental. Sin embargo, resulta llamativa la completa carencia de las mismas en la normativa actual.

En efecto, las escasas normas ambientales sancionadas por la Honorable Legislatura de Mendoza que contienen referencias a los impuestos provinciales son una simple reproducción de normas nacionales, a las que adhiere en cada caso, sin que se registre una elaboración legislativa propia, que contemple los problemas ambientales de la región, hasta el punto de reproducir beneficios fiscales a actividades muy escasamente desarrolladas en Mendoza por sus características climáticas y físicas, como la forestación.

Haremos un repaso de las principales normas en este sentido, para demostrar lo expuesto.

3.1. LEY 6.746. PROMOCIÓN DE INVERSIONES FORESTALES. ADHESION A LEY NACIONAL Nº 25.080.

La norma fue sancionada el 21 de Diciembre de 1999, a los meses de aprobarse la Ley 25.080 en la Nación

La ley instituyendo un régimen de promoción de las inversiones que se efectúen en nuevos emprendimientos forestales y en las ampliaciones de los bosques existentes. En su artículo 6º establece incentivos fiscales para quienes resulten alcanzados por el régimen (previa inscripción y bajo varios requisitos). Esos incentivos son:

- a) La exención del pago de ingresos brutos por la efectiva introducción o compra de bienes de capital, equipos especiales, partes o elementos componentes de dichos bienes, repuestos y accesorios, y los insumos, ya sean nacionales o importados que fueren necesarios para la ejecución de actividades



- comprendidas en el régimen de la norma, como así también los servicios operativos y financieros que se detallan en el anexo de la presente ley.
- b) La exención del pago del impuesto a los ingresos brutos provenientes de las ventas de maderas y productos de madera (excepto muebles y accesorios) y la explotación de bosques (excepto plantaciones).
 - c) La exención del pago del impuesto inmobiliario a los inmuebles rurales afectados a la actividad forestal o la parte que se destine efectivamente a estos fines, que se encuentren ubicados en el ámbito de la provincia de Mendoza.
 - d) La exención del pago del pago de la alícuota del impuesto a los sellos todos los actos, contratos, instrumentos y operaciones de financiación, créditos, alquiler de cosa mueble e inmueble, destinados al desarrollo de proyectos de forestación, así como también los compromisos de compraventa de madera y productos de madera, excepto muebles y accesorios.
 - e) Estabilidad fiscal para los establecimientos comprendidos por el término de cincuenta (50) años, a partir de la presentación de su estudio de factibilidad ante la autoridad de aplicación, avalados por profesionales competentes específicos debidamente matriculados. La estabilidad fiscal significa que las empresas, sociedades y/o personas físicas o jurídicas que desarrollan actividades forestales en el marco del régimen de promoción, no podrán ver afectada en mas la carga tributaria total al momento de la presentación del estudio de factibilidad, ya sea como consecuencia de la creación de nuevas contribuciones impositivas y tasas, cualquiera fuere la denominación, o por el aumento de las existentes en el ámbito de la jurisdicción provincial.

3.2. LEY 7.822. FOMENTO A LA GENERACIÓN DE ENERGÍA ELÉCTRICA A PARTIR DEL USO DE FUENTES DE ENERGÍA ALTERNATIVAS. ADHESION A LEY NACIONAL Nº 26.190.



Sancionada el 27 de Noviembre de 2007, declara de interés provincial la generación de energía eléctrica a partir del uso de fuentes de energía alternativas renovables, adhiriendo a la Ley Nacional N° 26.190 (sancionada, a su turno, el 06/12/2006)

La norma establece como objetivos alcanzar una contribución de las fuentes de energías alternativas (renovables) del quince por ciento (15%), al consumo de energía eléctrica de la Provincia de Mendoza para los próximos quince (15) años, y con el objeto de favorecer la realización de nuevas inversiones en emprendimientos de producción de energía eléctrica, a partir del uso de fuentes alternativas renovables de energía en todo el territorio provincial, instituye en el artículo 7° un *"Régimen de Inversiones para la construcción de obras destinadas a la generación de energía eléctrica a partir de recursos renovables"*, que beneficiará a quienes resulten titulares de las inversiones y/o concesionarios de proyectos de instalación de centrales de generación de energía eléctrica a partir del uso de fuentes alternativas (renovables) de energía, cuya producción esté destinada al Mercado Eléctrico Mayorista y/o la prestación de servicios públicos, con los siguientes beneficios tributarios:

- a) Exención al Impuesto de Sellos.
- b) Exención al Impuesto de Ingresos Brutos.
- c) Estabilidad fiscal por el término de quince (15) años, implicando ello que los beneficiarios del presente régimen no podrán ver afectada en más la carga tributaria total base para la ejecución del proyecto, ratificada por declaración jurada ante la autoridad de aplicación, como consecuencia de aumentos en las alícuotas de los impuestos, tasas y contribuciones, o de otras cargas impositivas, cualquiera fuera su denominación, en los ámbitos nacional y provinciales que adhieran a la presente ley, así como resultantes de la creación de nuevos tributos nacionales y provinciales, en los casos en que las respectivas jurisdicciones adhieran al presente y que los alcancen como sujetos de derecho de los mismos.

Hasta la fecha del presente trabajo la ley no ha sido reglamentada.



3.3. LEY 7.560. PRODUCCIÓN DE BIODIESEL.

También siguiendo los lineamientos dados por el Congreso Nacional, que el 19/04/2006 había aprobado la Ley Nacional de Biocombustibles N° Ley 26.093, la Legislatura Provincial aprobó esta ley el 19 de julio de 2006.

La norma se dicta en el marco del decreto Nacional N° 1396/2001 (aprobatorio del Plan de Competitividad para el Combustible Biodiesel), que en sus artículos 7° y 8° invita a las Provincias a adherir a su objetivo de fomento de las inversiones en la producción y comercialización de biodiesel y en las facilidades de almacenaje y obras complementarias, bajo el "compromiso" de eximir a dichas actividades de ciertos impuestos provinciales.

Es así que la norma declara de interés provincial la producción de biodiesel a partir de la producción primaria de vegetales, la elaboración de aceites y su transformación en biocombustibles como combustible puro, o como base para mezcla con gasoil, o como aditivo para el gasoil, y se exime a los productores y almacenadores de biodiesel, por el término de diez (10) años del pago del

- a) Impuesto a los ingresos brutos, a la producción, industrialización y almacenamiento de biodiesel.
- b) b) Impuesto de sellos: actos, contratos y operaciones realizadas con dicho producto.

La norma tampoco se encuentra reglamentada

3.4. ALGUNAS TASAS VIGENTES CON RELEVANCIA AMBIENTAL.

Existe gran cantidad de tasas retributivas de servicios prestados por el Estado provincial a través de sus diferentes órganos, muchas de ellas con contenido ambiental.



Sin embargo, prácticamente ninguna de ellas fue creada con una finalidad ambiental, sino con miras exclusivamente recaudadoras. Ejemplo de ello son, entre muchísimas otras, la **tasa por inspección de pieles y cueros establecida** por la Ley 4.386, de Conservación de fauna silvestre (19 de octubre de 1979), establece en su art 13 inciso b); y las tasas en concepto de explotación y comercialización de la fauna silvestre de los predios fiscales impuesta por la misma norma. También en esta línea se encuentra la **tasa de control de las actividades de exploración, explotación y transporte de hidrocarburos** sometidas a jurisdicción provincial, establecida por el art. 13 de la Ley 7.911 y destinada al equipamiento y funcionamiento general del sistema de control, con excepción expresa del pago de sueldos y remuneraciones o cualquier otra retribución al personal.

Asimismo, la ley impositiva anual muestra una serie de tasas retributivas con incidencia ambiental generalmente mediata, pero que generan una actividad por parte de la Administración útil a los efectos de la efectiva protección y gestión de los recursos naturales, como son la **Tasa por el Registro Permanente del Uso de la Tierra** (art. 33º Ley 8.264); la **Tasa Ambiental Anual de fiscalización de los procedimientos de impacto ambiental y control permanente de la actividad petrolera** (ley 5.961 y Decreto 437/93); la **Tasa de Evaluación y Fiscalización Minera (T.A.E.F.M.)** (art. 74 inc. V Ley 8.264), entre otras.

Estas tasas, si bien tienen una relación variable con la gestión ambiental, y en todos los casos generan una actuación por parte del Estado tendiente a ejercer su poder de policía ambiental y a recabar la información necesaria para ello, no revisten, en nuestra opinión el carácter de "ambientales", puesto que su determinación carece de toda referencia a los impactos ambientales sino que sólo considera el costo del servicio prestado por la Administración en cada caso, de manera tal que el obligado al pago debe abonar con total independencia de la potencialidad o efectividad contaminante de su actividad, careciendo por tanto de todo estímulo para producir de manera más "limpia".

A diferencia de lo que ocurre en otras jurisdicciones del país, en la Provincia de Mendoza tampoco existen tasas de contenido puramente "ambiental", inspiradas en la referida necesidad de provocar modificación en las acciones de los sujetos contaminantes.



Esta situación demuestra una vez más cómo Mendoza se encuentra a las antípodas de la utilización de medidas tributarias en para la protección de su ambiente, siendo que la figura tributaria "tasa" por su naturaleza resulta de fácil establecimiento y de probada eficacia en ciertas áreas.

La denominación dada a ciertas tasas, que veremos a continuación, no nos permiten hacer una excepción a lo expuesto, pues como veremos, las tasas relacionadas con la emisión de contaminantes al aire, la tasa de control de la actividad de hidrocarburos e incluso las tasas relacionadas con los residuos peligrosos (con la salvedad que haremos) carecen también de toda intencionalidad ambiental, siendo la necesidad de recaudación la única finalidad que las mismas persiguen (aunque sus *nomen iuris* pretendan decir lo contrario), puesto que en todos los casos el hecho imponible es la utilización de un servicio por parte del estado que se agota en el control, y en ningún caso, como veremos, se incorporan a la base imponible ni los costos estimados del impacto ambiental de la actividad.

3.4.1. TASA AMBIENTAL ANUAL DE EVALUACION Y FISCALIZACION PARA GENERADORES, TRANSPORTISTAS U OPERADORES DE RESIDUOS PELIGROSOS.

Mediante el decreto N° 2.625/99 (con las modificaciones del decreto N° 851/02) se reglamentó la ley 5.917 de Residuos Peligrosos (de adhesión a la Ley Nacional 24.051), se establece la Tasa de Evaluación y Fiscalización creada por éstas.

El valor correspondiente para cada generador se calcula mediante una fórmula polinómica⁸⁸ que tiene en consideración los costos del Servicio de Control y

⁸⁸ El decreto N° 2.625/99 reglamentario de la Ley 5.917 (y modificado por Decreto N° 851/02) dispone en su artículo 16° lo siguiente: "Se establece como Tasa de Evaluación y Fiscalización, el valor que con periodicidad anual debe abonar cada actividad que genere, transporte u opere con residuos peligrosos. El valor correspondiente para cada generador se calculara mediante la siguiente formula: $TEF=M \times R$, donde:

$TEF=$ TASA DE EVALUACION Y FISCALIZACION.

$M =$ Coeficiente fijado anualmente por la Autoridad de Aplicación, que considera los costos del Servicio de Control y Fiscalización

$R=$ Índice calificador de cada emprendimiento. Mide la dimensión relativa del riesgo que genera, y por lo tanto, las necesidades de inspección y fiscalización que corresponden para su efectivo



Fiscalización (que deben ser estimados por la autoridad de aplicación en un coeficiente fijado anualmente), un índice calificador de cada emprendimiento que mide la dimensión relativa del riesgo que genera, y por lo tanto, las necesidades de inspección y fiscalización que corresponden para su efectivo control, y un coeficiente zonal que fija la incidencia del emprendimiento en función de su ubicación.

La norma nos parece criticable por cuanto no contiene sino simples "indicios" de la potencialidad contaminante, cuando podría incorporar a su fórmula la cantidad e residuos generados, como hace a nivel nacional la ley 24.501.

Sin perjuicio de ello, esta es la única tasa vigente en Mendoza que en nuestra opinión se dirige al menos a la incorporación de los costos efectivos de la actividad del Estado que se individualiza en la gestión de los residuos peligrosos generados por el productor de los mismos, de manera que la disposición contiene en sí mismo el ya referido principio de que "quien contamina es quien paga".

3.4.2. TASAS RELACIONADAS CON LA GESTIÓN DE RESIDUOS PATOGENICOS Y FARMACEUTICOS.

La Ley 7.168⁸⁹, de "Gestión de Residuos Patogénicos y Farmacéuticos", sancionada el 11 de Noviembre de 2003, establece en su artículo 25 tres tasas:

- una **tasa única de habilitación a cargo de los generadores de residuos**, que no pasa de ser un tasa "común", de pago único por la simple habilitación,

control. La determinación de R, se hace en función de la siguiente formula: $R = (Z+A) \times C \times D$

*Z= coeficiente zonal. Fija la incidencia del emprendimiento en función de su ubicación.
A= Coeficiente inversamente proporcional a la calidad de gestión ambiental de la empresa. Tiene en cuenta las características de los emprendimientos establecidas en los incisos c al j, del Artículo 15 de la Ley Nacional (24.051).*

C= Coeficiente determinado por las características del tipo de empresa instalada.

D= Coeficiente que tiene en cuenta la dimensión y magnitud de la actividad o empresa en función de su personal, potencia instalada y la superficie cubierta que posee".

⁸⁹ Reglamentada por Decreto N° 2.108 del 7 de octubre de 2005.



de manera que no contiene en sí misma el elemento ambiental como preponderante.

- una **tasa anual de fiscalización y control de la gestión interna de los residuos patogénicos y/o farmacéuticos,**
- una **tasa anual de fiscalización y control de la gestión de residuos patogénicos y/o farmacéuticos** a cargo de los concesionarios del servicio público de recolección, transporte, tratamiento y disposición final de tales residuos

A pesar de encontrarse reglamentada por el Decreto N° 2.108 del 7 de octubre de 2005, el mismo no dispone una fórmula especial para el cálculo de estas dos últimas tasas, sino que en su artículo 9° expresa que *“Todo generador de residuos patogénicos y/o farmacéuticos deberá abonar, sin perjuicio de lo establecido en el Artículo 43 de la presente reglamentación, una tasa única de habilitación y una tasa anual en concepto de fiscalización y control de la gestión interna de sus residuos. A tal fin, se tomarán en cuenta todos los aranceles fijados por la Ley Impositiva.”*

La norma muestra la defectuosa técnica legislativa, ratificado por la circunstancia de que la ley impositiva no se refiere específicamente a estas tasas. Y es que en virtud del texto de la Ley 24.051, los residuos patológicos se encuentran englobados en el concepto de “residuos peligrosos”, en razón de lo cual la tasa de “anual control y fiscalización” establecida por la ley 5.917 le es enteramente aplicable.

En otras palabras: Mendoza ha creado dos veces la misma tasa anual, sobre la actividad de generación de residuos patológicos, una vez en la ley 5.917 y la otra en la 7.168. La eventualidad de un planteo de doble imposición (puesto que indudablemente se grava el mismo hecho imponible las dos veces) ha sido zanjada mediante la simple omisión de ésta última ley en la ley impositiva anual.



3.4.3. TASA DE CONTROL DE LAS ACTIVIDADES DE EXPLORACIÓN, EXPLOTACIÓN Y TRANSPORTE DE HIDROCARBUROS SOMETIDAS A JURISDICCIÓN PROVINCIAL.

Establecida por el art. 13 de la Ley 7.911, la tasa está destinada al equipamiento y funcionamiento general del sistema de control, con excepción expresa del pago de sueldos y remuneraciones o cualquier otra retribución al personal.

Una vez más vemos que la cuantía del tributo resulta independiente de la cuestión ambiental en sí misma, aunque tiende a hacer cargar al sujeto que realiza la actividad que impacta sobre el Ambiente, los costos del control de las mismas, aunque sin referir a la contaminación.

3.4.4. TASA DE CONTROL DE EMISIONES ATMOSFÉRICAS (T.A.C.E.A.).

Creada por la Ley 8.006 (Impositiva para el ejercicio 2009, sancionada el 29/12/2008), la tasa se encuentra destinada a afrontar los gastos de control y monitoreo atmosférico.

La tasa fue recientemente reglamentada por el decreto 2332/2010, que estableció una fórmula polinómica para su cálculo, que tiene en cuenta el tamaño de la fuente en función del caudal de gases y partículas que se emiten a la atmósfera y del tipo de combustible que genera la emisión y la calidad de los gases que la emiten.

No se cuenta con información respecto de la eficacia en la recaudación del tributo, debido a su reciente reglamentación, sin perjuicio de lo cual el mismo nos merece una visión crítica, a la luz de los conceptos expuestos en el presente trabajo, y es que la fórmula carece de un elemento cuantificativo de la tasa que contemple la variación en la calidad o cantidad de los gases emitidos efectivamente a la atmósfera, de manera que, una vez más vemos presente la finalidad recaudatoria, y



muy diluida la posibilidad de generar modificaciones en la conducta del agente contaminador.

3.4.5. TASA POR CONTROL DE CONTAMINACION Y PRESERVACION DEL RECURSO HÍDRICO.

Por resolución 716/1995, el Honorable Tribunal Administrativo del Departamento General de Irrigación de Mendoza creó este canon⁹⁰.

La figura, según los expertos, ha ido involucionando⁹¹ puesto que en un principio la fórmula establecida para determinar su monto incluía los costos del control específico, el volumen anual de vertido, el tipo de cauce receptor y la categoría de registración del establecimiento y su antigüedad, fórmula que luego fue descartada por la complejidad que implicaba, hasta el punto que nunca se puso en práctica. La fórmula actual sólo considera el volumen del caudal erogado y el destino del efluente, así como la circunstancia de si el vertido es directo a un cauce público o indirecto (por ejemplo, reuso agrícola).

El hecho imponible consiste en el control de contaminación y preservación del agua que realiza el DGI siendo sus sujetos pasivos las personas físicas o jurídicas que tengan autorización para verter efluentes al dominio público hidráulico.

3.4.6. TASAS MUNICIPALES AMBIENTALES.

⁹⁰ El régimen legal del agua en Mendoza prevé desde su Constitución (art. 187) la existencia de un órgano extrapoder, con autarquía financiera y facultad de dictar normas, en el marco de la cual ha establecido un régimen tributario del agua propio, compuesto principalmente por a) un canon o cuota de sostenimiento, b) una tasa llamada "red telemétrica"; tasas por servicios a prorrata de cauce o por limpieza de cupo, contribuciones por mejoras, tasa por control de contaminación y preservación del recurso hídrico. Para ampliar las características de este sistema, puede verse: Andino, Mónica Marcela: *"El régimen económico-financiero y fiscal del agua en Mendoza"*, en Revista de Derecho Ambiental N° 20 (Octubre-Diciembre 2009), Ed. Abeledo Perrot, p. 259

⁹¹ Andino, Mónica Marcela, op. cit., pag. 285.



En el ámbito municipal, y siguiendo una tendencia que se verifica en numerosos municipios del país, algunas comunas mendocinas han instaurado una serie de tasas que incorporan la cuestión ambiental en su cuantificación.

Las potestades municipales están restringidas a las tasas por servicios efectivamente prestados. Recordemos que es doctrina invariable de la Corte Federal y de la Corte Provincial que las tasas municipales se encuentran condicionadas a la existencia de una relación directa entre la prestación y un servicio efectivamente prestado por el Estado, y que su monto guarde razonable proporción con el costo del servicio que retribuye. En este sentido, si bien no es necesario que exista una equivalencia estricta (que generalmente será imposible de establecer), debe existir, al menos, alguna razonable proporción con el costo del servicio que retribuye. Además, según la doctrina del Máximo Tribunal Federal, la tasa demanda que se esté en presencia de servicios efectivamente prestados. En consecuencia, la no prestación efectiva de los servicios municipales hace improcedente el cobro de la tasa correspondiente⁹².

Con esto en consideración, concluimos que en Mendoza, las tasas municipales "ambientales" que puedan crear las comunas provinciales, sólo podrán tender a recuperar parte del costo del "control ambiental" efectivamente prestado. Ello no descarta que, teóricamente, por medio del tributo puedan influenciarse positivamente la conducta de los agentes.

En esta línea se ubican las tasas creadas por el art. 24 de la Ordenanza Tarifaria de San Rafael para el año 2010 establece la tasa en concepto de *"Inspecciones y controles permanentes de obras, locales y/o establecimientos insalubres y*

⁹² CSN 11/11/61, "SA Frigorífica Cía. Swift de La Plata c. Nación Argentina", citado por Altamirano, Alejandro, "Empresa, tributos municipales y los efectos de la desnaturalización del concepto jurídico de tasa", en obra colectiva, coordinada por Casás, ob. cit., p. 229; en el caso, el municipio pretendía forzar su pretensión impositiva sobre un espacio sometido a la administración general de puertos donde las atribuciones fiscales estaban reservadas a la autoridad nacional). En tal sentido, la Corte Federal tiene dicho que "si bien la sola circunstancia de que el contribuyente carezca de interés en el servicio estatal no basta para eximirlo del pago de la tasa respectiva, existe un requisito fundamental respecto de las tasas, cual es que al cobro de dicho tributo debe corresponder siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio relativo a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente" (CSN 5/9/89, "Cía. Química SA c. Municipalidad de Tucumán", ED, 135-743, con nota aprobatoria de Bidart Campos, Germán, "Una tasa municipal reprochable -¿o un impuesto?-. Su inconstitucionalidad"; conf. CS Tucumán, sala laboral y contencioso-administrativa, 16/9/16, La Ley Noroeste, 2000-1058)



peligrosos para la contaminación del aire, agua, suelos, flora, u otros efectos nocivos para el medio ambiente y ecosistema del departamento"

La norma obliga a su pago a toda persona de existencia visible y jurídica propietarias o responsables de actividades susceptible de degradar el aire, suelo, agua, fauna, flora con efluentes sólidos, líquidos o gaseosos o su combinación, por cualquier medio (chimenea, tuberías, carga o descarga; demolición; explotación minera, etc.)

Así, la tasa de Inspección tiene como contrapartida la prestación de los siguientes servicios:

1. Control de residuos industriales orgánicos e inorgánicos (clorados, metales pesados: cromo, cadmio, plomo, solventes, benceno, derivados fosforados y clorados, grasas, aceites, ácidos, material radiactivo, plásticos, agroquímicos, residuos patológicos). Comprende todos los efluentes líquidos y sólidos que pueden ser fuentes contaminantes.
2. Control de gases (fuentes quemadoras de combustibles y/o válvulas de seguridad) residuales y no residuales: generación de electricidad, combustiones para calefacción y refrigeración, otras; descarga a la atmósfera de efluentes industriales gaseosos transporten o no elementos sólidos y líquidos y/o calor u otras formas de energía, radiación ionizante, ruidos, alteración y/o creación de campos electromagnéticos, ondas de hiperfrecuencias o microondas, etc.).-
3. Control de cumplimiento de normas tendientes a evitar y/o minimizar el impacto ambiental que pudiere originar la construcción, habilitación, operación, etc. de obras pública o de interés público u obras privadas de interés público, por cualquier sistema y/o concesionadas en el Departamento de San Rafael.
4. Control de recomposición del medio ambiente y/o ecosistema afectados con las obras previstas en el inciso anterior.

A los efectos de la liquidación de la tasa, la ordenanza distingue las actividades de acuerdo a un criterio de "Contaminación Potencial" del Aire, Agua y Suelo, o de emisión de ruidos, de acuerdo al grado de nocividad de la calidad ambiental y salud



de la población, llegando a tributar hasta el 100% de la tasa de Comercio e Industria correspondiente a la actividad que se trate.

Tal como se encuentra regulada, nos resulta evidente que su finalidad, más allá de su denominación, es estrictamente recaudatoria. Y es que no se advierte en el diseño del tributo que el mismo funcione como estímulo para el agente gravado, puesto que mientras realice su actividad deberá abonar la tasa en base a la tasa de comercio e industria que también abone, sin que en la cuantificación del mismo influya ni el aumento ni la disminución de las emisiones contaminantes (ruidos, gases, agua, residuos).

Es así que la norma satisface la necesidad de recursos por parte del Municipio para hacer efectivo el poder de policía ambiental que le atribuye la ley de Municipalidades, pero no genera incentivo en pos de conductas más limpias, con lo cual se queda a mitad de camino en su propósito ambiental.

Sin perjuicio de lo dicho, nos parece resaltable la circunstancia prevista por la ordenanza en cuanto a que el contribuyente alcanzado por tasa ecológica podrá solicitar la reducción total o parcial de la misma sólo cuando pruebe la reducción o inexistencia de contaminación, ya sea por las características particulares de su empresa o por las obras realizadas para el tratamiento sobre sus desechos. Observamos, sin embargo, que difícilmente pueda mostrarse la reducción "parcial" de la contaminación si la norma se basa en presunciones de contaminación "potencial" que no se encuentran cuantificadas, de manera que resulta imposible la comparación.

Otros Municipios han sido menos creativos, como el de Godoy Cruz, que tributa sin embargo lo que denomina "tasa ecológica", cuyo monto es fijo, y se calcula según la zonas determinadas para los servicios a la propiedad raíz (ordenanza 5791/2009, art. 82).

En los demás, los "servicios municipales" generales (llamados en general "Servicios a la propiedad raíz) incluyen en su cuantificación la prestación de los servicios de



recolección de residuos domiciliarios⁹³, sin tenerse tampoco en consideración la cantidad de los mismos, ni siquiera sobre bases presuntivas, como podría ser los metros cuadrados o la cantidad de personas que habitan la propiedad, sino que la tasa única se calcula sólo en base al avalúo municipal de la propiedad.

Una excepción a ello es lo establecido en el Código Tributario de la Ciudad de Mendoza (Ordenanza N° 10226/77) que en su artículo 292 considera como servicio especial (que devenga una tasa específica) a recolección de residuos domiciliarios cuyo peso exceda de treinta (30) kilogramos por unidad contribuyente. Disposiciones similares existen en las ordenanzas de los demás municipios mendocinos.

En definitiva, y con independencia de sus denominaciones, vemos que tampoco en el ámbito municipal han encontrado arraigo los tributos cuya finalidad recaudatoria se encuentre desplazada por la ambiental, hasta el punto que podemos concluir que ninguna tasa municipal que grave a actividades o sujetos contiene en sí misma un estímulo para producir mejor, contaminar menos, incorporar tecnología o hacer un uso más eficiente de la energía.

⁹³ Establece en este sentido el Código Tributario de la Ciudad de Mendoza, en su artículo 104 que *“Está sujeto al pago del tributo que se establece en el presente título, todo inmueble que se encuentre beneficiado, directa o indirectamente, con cualquiera de los siguientes servicios:*

Servicios Generales

Alumbrado público

Limpieza y riego de calles y cunetas,

Conservación de calles y cunetas

Conservación arbolado público

Extracción de residuos domiciliarios

Higienización y conservación de plazas y espacios verdes

Inspección de baldíos.

Nomenclatura y numeración urbana

Cualquier otro servicio de carácter general no retribuido con una contribución especial.

Servicios Especiales

Suministro de agua corriente.

Cloacas.”



4. ALGUNAS PROPUESTAS DE INTRODUCCIÓN DE ELEMENTOS FISCALES A LA GESTIÓN Y PROTECCIÓN AMBIENTAL.

Luego de analizados los escasos elementos tributarios utilizados en la Provincia de Mendoza, y las limitaciones que el sistema federal impone a su ampliación a las "grandes" cuestiones ambientales (energía, combustibles, productos contaminantes, etc.), entendemos necesario repensar los mismos y considerar la aplicación de nuevas figuras en los ámbitos que a continuación detallamos.

4.1. GESTIÓN DEL RECURSO HÍDRICO.

Recurso de fundamental trascendencia en Mendoza, por sus características geofísicas y climáticas, posee ya un régimen económico de tasas, autorización de vertidos y cánones de uso que requieren de ciertos ajustes para lograr mejores resultados ambientales.

En este sentido, se resalta que la función del Estado no puede limitarse simplemente a gestionar la escasez del agua estableciendo quién, cómo y cuánto agua utiliza cada actor, sino que es necesario que éstos incorporen a sus propios costos aquel valor que extraen del agua al contaminarla con sus actividades.

Advertimos que la complejidad del asunto es mucha, así como los problemas que su gestión eficiente plantea. De la consulta realizada con expertos del Instituto Nacional del Agua⁹⁴ se concluye que muchas de las causas que comprometen hoy al recurso hídrico en Mendoza resultan completamente fuera del marco de la tributación, como son la Incidencia del proceso de cambio climático, la alteración de los ciclos hidrológicos por desertificación, los sistemas de riego y consumos ineficientes, los déficits en la red de distribución y el fenómeno de "aguas claras".

⁹⁴ Quiles, María Elena; Llop, Armando A. Llop, Zoia, Oscar y Gómez, María Esther, *"Diseño de un sistema de transferencia tecnológica a los regantes ante las nuevas condiciones de distribución de agua en el Río Mendoza"*. Instituto Nacional del Agua –Centro de Economía, Legislación y Administración del Agua. Mendoza 2009.



Sin embargo, abogamos por el rediseño de la tasa por "control de contaminación y preservación del recurso hídrico" analizada, de manera que la misma contenga en su forma polinómica una variable que incorpore no sólo el volumen anual de vertido, sino también su composición, midiendo aunque sea presuntivamente su capacidad contaminante, de manera tal que el tributo a abonar refleje en su cuantía no sólo la cantidad sino la calidad de los vertidos que terminan en los cauces públicos, puesto que de acuerdo a su composición serán aplicados ciertos índices.

Siendo ello así, el obligado al pago estará incorporando a sus estructuras de costos de producción un valor representativo del costo del impacto ecológico que genera su actividad en comparación con otra u otras.

Resaltamos que la potencialidad contaminante de los vertidos podrá establecerse en forma presuntiva por consideración de las materias primas utilizadas en cada caso, y podrá instrumentarse en base a un sistema autoteclarativo anual, por vía de declaraciones juradas de los establecimientos que poseen permisos de vertidos y se encuentran debidamente registrados como tales en el Departamento General de Irrigación.

La ventaja de una figura como la propuesta es que no requiere de mayores costos administrativos de recaudación, aunque sí de la necesidad de estudios técnicos que permitan cuantificar la fórmula y los índices aplicables a cada caso considerando, como hemos dicho, el contenido contaminante-potencial de los vertidos.

4.2. TASAS POR GESTIÓN DE RESIDUOS.

La gestión integral de los Residuos Sólidos Urbanos constituye una constante en la agenda política de los últimos gobernadores de la Provincia de Mendoza. Desde hace casi veinte años se ha trabajado en torno al "Plan Provincial de Residuos Sólidos Urbanos de la Provincia de Mendoza" con resultados dispares en relación a la participación de los seis municipios que integran el área metropolitana.

En la Provincia contamos con tres leyes respecto de los residuos: la de residuos peligrosos (ley 5.917), la norma que atribuye a los Municipios la gestión de residuos



domiciliarios (5970), y la que establece las pautas para la gestión de los residuos patogénicos y farmacéuticos (ley 7.168)

Hemos también visto que la gestión de residuos domiciliarios es parcialmente solventada por la tasa municipal que abona cada propiedad, y que la gestión de residuos peligrosos (incluidos los patogénicos) tiene reglamentada una tasa en el decreto 2625/99 que la determina en base a una fórmula polinómica que no incorpora como elemento cuantitativo la cantidad de residuos generados. Abogamos entonces por la incorporación en la fórmula de la cantidad de residuos efectivamente producidos por el generador, tal como sí lo hace la Resolución N° 599/01 de la Secretaria de Desarrollo Sustentable y Política Ambiental de la Nación, y su posterior Res. 926/2005⁹⁵.

Esta incorporación, como en el caso anterior, reflejará mejor los costos de la gestión de los residuos efectivamente generados, ya no en base a simples "indicios" de la potencialidad contaminante, y generará un indudable incentivo a generar menos residuos, desde que si lo hace, la tasa a tributar será menor, lo que no ocurre en el esquema actual, en que la tasa no varía aunque la generación de residuos en un período varíe 100% respecto del otro.

Asimismo, y con la vista colocada en la doble finalidad de incentivo e incorporación de costos de gestión, consideramos recomendable distinguir entre los generadores de residuos llamados "Sólidos Urbanos Húmedos no Reciclables" (básicamente, desechos de alimentos), puesto que algunos de ellos, como los hoteles y restaurantes, generan gran cantidad de los mismos. La exitosa incorporación en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires mediante la Ley N° 3393, de un impuesto a la

⁹⁵ Establece la siguiente fórmula para liquidar la tasa creada por la Ley 24.051:

$$\text{Tasa} = \text{UR} \times \text{CTRPA} \times \text{FP} \times \text{AT}$$

Donde:

UR, Unidad de Residuo. Es la valoración monetaria estipulada para la unidad de residuo peligroso generado. El valor asignado es de PESOS UNO (\$1,00).

CTRPA, Cantidad Total de Residuos Peligrosos Anuales. Es la cantidad total de residuos expresada en kilogramos, enviados a tratar y/o generados por año calendario, considerados después de los procesos productivos, de servicios y/o de tratamiento en el lugar de generación.

FP, Factor de Peligrosidad. Es el grado de peligrosidad de los residuos generados, discriminados según las categorías establecidas en la norma.



Generación de este tipo de residuos para quienes generen cierta cantidad mínima (dejando afuera los residuos domiciliarios, "pequeños" generadores) hace recomendable la incorporación de esta modalidad en las tasas municipales, lo que se sugiere vincular con la cantidad de residuos efectivamente generados, cuyo control por parte del Municipio puede ser realizado directamente a través del servicio de recolección de residuos.

4.3. ORDENAMIENTO TERRITORIAL Y USOS DEL SUELO: IMPUESTO INMOBILIARIO.

La legislación de Mendoza ha reconocido en su ley 8.051 la necesidad de un plan integral de ordenamiento territorial que permita proyectar el proceso de crecimiento de las ciudades desincentivando la urbanización de tierras de alto potencial productivo, y fomentando la instalación de actividades productivas sobre dichos suelos.

Este plan todavía no se encuentra instrumentado, pero encuentra en la fiscalidad provincial una interesante herramienta en el impuesto inmobiliario. Y es que en forma complementaria con otras medidas tradicionales, mediante la introducción de ciertas modificaciones en el impuesto se permite "orientar" el crecimiento hacia ciertos lugares determinados, abaratando el costo transaccional de los inmuebles de la zona que se pretende favorecer mediante la utilización de mecanismos de bonificaciones, exenciones por tiempo determinado para los inmuebles ubicados en cierta zona geográfica o reducciones de las alícuotas.

Advertimos que el impuesto inmobiliario en su configuración actual se estructura en base a elementos que prescinden completamente de cuestiones ambientales, lo que no resulta aconsejable en un ámbito tan directamente relacionado con los aspectos de consumo energético residencial e instalaciones, de manera que podría corregirse generando un mayor estímulo a acciones dirigidas en este sentido.

Con pequeñas introducciones, el impuesto inmobiliario puede colaborar en

- El mejoramiento de la distribución territorial de la explotación de recursos naturales,



- La orientación del proceso de urbanización, con consecuencias directas en la gestión de residuos y recuperación de las tierras productivas disponibles.
- Disminución de los impactos ambientales de las actividades industriales y de servicios
- Desconcentración urbana
- Fomento del ahorro energético y uso sustentable de servicios públicos como el agua.

Desde la configuración del tributo podrá fomentarse además la construcción de inmuebles que contemplan medidas de funcionamiento a base de energía sostenible, lo que podría lograrse contemplando bonificaciones para inmuebles que contengan mecanismos o dispositivos de ahorro energético o disminución del consumo de agua, reciclaje, sistemas para aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar (condicionados a la previa autorización y homologación del sistema)⁹⁶, utilicen materiales de construcción ecológico o reciclados, o la reserva de un porcentaje mínimo destinada a jardín, así como exenciones por tiempo determinado en caso de repoblaciones forestales.

Es necesario resaltar que la introducción de una o varias de las reformas propuestas poseen como ventaja que se trata de un impuesto fácilmente liquidable y de simple recaudación, además de que una reforma "verde" del mismo podría contar con una mejor recepción del público que la creación de impuestos nuevos.

4.4. EMISIONES ATMOSFÉRICAS. IMPUESTO A LOS AUTOMOTORES.

Hemos expresado que la tasa por emisiones atmosféricas creada por la Ley 8.006, destinada a afrontar los gastos de control y monitoreo atmosférico, ha sido

⁹⁶ Galarza, César J. y Fraga, Diego N., *"El rol de los tributos municipales en la lucha contra el cambio climático: su proyección en España y la Argentina"*, Revista de Derecho Ambiental N° 24 (Octubre/Diciembre 2010), Buenos Aires, Abeledo Perrot.



recientemente reglamentada por el decreto 2332/2010, careciendo a la fecha del presente informe de datos sobre sus resultados.

Se resalta, sin embargo que la fórmula para su determinación no contempla la variación en la calidad o cantidad de los gases emitidos efectivamente a la atmósfera, lo que sería recomendable para fomentar una modificación en la conducta del contaminante.

Sin perjuicio de ello, y tratándose de un problema ambiental que trasciende las fronteras provinciales, sostenemos la necesidad de que el problema de las emisiones atmosféricas y gases de efecto invernadero parece destinado a ser tratado en ámbitos territoriales más amplios y en base a acuerdos entre las regiones involucradas.

Consideramos, en concreto, que las herramientas tributarias con que cuenta la Provincia no resultan atractivas en sí mismas contra las causas de este problema, y que incluso la adopción de medidas tributarias en este sentido en forma aislada de lo que ocurre en las Provincias y países vecinos, podría generar problemas de competitividad en la industria local.

Mención aparte merece la posible diferenciación del impuesto automotor por tipo de motor y combustible utilizado, gravando con alícuotas mayores a los vehículos más contaminantes, medida muy aplicada en otros países, y con resultados interesantes.

En Mendoza, la configuración actual del impuesto a los automotores percibido por la Provincia carece de elemento ambiental, en cuanto establece el tributo en base a parámetros (el avalúo dado por la marca y el modelo del vehículo) que no consideran su potencial contaminante, lo que no resulta deseable ambientalmente, puesto que valor del auto no muestra por sí solo capacidad contaminante, y puede ocurrir que vehículos de poco valor tengan mucha capacidad contaminante, o a la inversa, vehículos más caros –con mejor tecnología- contaminen menos, y tengan un tratamiento fiscal desfavorable.

La introducción de alícuotas diferenciadas deberá, sin embargo, estudiarse teniendo en cuenta la composición del parque automotor (puesto que muchos vehículos más antiguos, y de menor tecnología –y por ende más contaminantes- pertenecen a sectores sociales con menores recursos, razón por la cual un aumento del impuesto



podría resultar en tal caso transgresor del principio de la capacidad económica que hemos analizado.

Más conveniente –y con mejor aceptación- podrá ser el establecimiento de una bonificación en el impuesto a quien incorpore vehículos con tecnología determinada, de bajo impacto ambiental, y por tiempo determinado, medida que también dependerá de un pormenorizado estudio del parque automotor mendocino, y su proyección.

4.5. EXPANSIÓN ECONÓMICA SUSTENTABLE: PROMOCIÓN DE PROCESOS DE PRODUCCIÓN LIMPIOS, Y DE RENOVACIÓN TECNOLÓGICA.

Con esta finalidad se han orientado las normas provinciales de fomento de energías renovables que hemos referido. Las formas elegidas, como desgravaciones, exenciones y beneficios impositivos en general pueden resultar formas valiosas para ordenar el crecimiento de las actividades industriales fomentando los procesos de producción más limpios, frente al tratamiento más gravoso de actividades más contaminantes.

El impuesto a los ingresos brutos, en el ámbito Provincial, brinda un adecuado marco para la instauración de este tipo de beneficios, que en todos los casos debe complementarse con otras medidas que fomenten igualmente los procesos de producción menos contaminante. En esta línea, la introducción de beneficios (devoluciones, deducciones, bonificaciones o disminución de alícuotas por Incorporación de tecnología limpia) en el cálculo del impuesto para actividades consideradas de bajo impacto ambiental puede resultar un mecanismo interesante también para generar aumento del empleo, incluso frente a la existencia de regímenes de promoción fiscal en Provincias vecinas.

También pueden incorporarse estas formas como beneficio para quienes realicen actividades industriales en zonas alejadas de la población, o introduzcan controladores de emisiones, agua, etc. que acrecienten la eficiencia de los controles ambientales, ahorrando un costo a la administración.



CONCLUSIONES.



La Constitución Nacional incorpora desde 1994 tanto al ambiente como al desarrollo humano, ambos como fines del Estado y de la sociedad toda. Esa vinculación se efectiviza cuando las actividades productivas satisfagan las necesidades presentes sin comprometer a las generaciones futuras. Junto con la regulación ambiental y la aplicación de sanciones a sus infracciones, se admiten otros instrumentos económicos y jurídicos que no tienen como finalidad la coacción social, sino que tienden a la adaptación de las actividades económicas al medio ambiente. Entre estos elementos se destacan los tributos ambientales, como manera indirecta de forzar a los agentes económicos a adaptar sus acciones a la finalidad de protección del ambiente.

Los instrumentos económicos son herramientas de política que al combinarse con otras contribuyen a alcanzar los objetivos planteados por los gobiernos.

Los datos que se presentan y la experiencia en otros países no permiten derivar generalizaciones ni extraer conclusiones acerca de la eficacia de estos instrumentos aplicables a todos los casos. En efecto, los resultados dependen no sólo de los contextos, sino también de políticas de cada país, y así como de la capacidad de respuesta de los mercados. En este sentido, se resalta que los mejores resultados han sido registrados en aquellos países donde los mecanismos económicos y fiscales inciden en la estructura de costos del contaminante, de manera que pueda inducir un cambio de conducta, de manera que el individuo enfrente un costo por unidad adicional de perjuicio (contaminación, emisiones, por ejemplo).

La eficacia, por tanto, dependerá de una serie de factores y de estudios previos de cada mercado que se pretende influir, así como su elasticidad de la demanda, estructura de costos, consensos políticos. Si la demanda tiene una baja elasticidad precio, entonces para lograr los cambios deseados es necesario actuar de manera paralela en otros ámbitos, como inversiones estratégicas, coordinación industrial, educación, apertura de alternativas, etc, de manera tal de dar flexibilidad a hogares y empresas para reaccionar más ante los incentivos económicos.

Los instrumentos económicos al ser una herramienta más de *política ambiental*, requieren una definición clara y transparente de sus objetivos, y que una vez que han sido establecidos, sea diseñado de tal forma que se procure alcanzar su objetivo ambiental de la manera más sencilla y menos costosa. La introducción de elementos



fiscales al tratar un problema ambiental resultará más eficiente si se realiza en complemento con otras medidas aplicadas al sector en forma conjunta, interrelacionada y armonizada, y analizando todas las incidencias que estas tendrán sobre la actividad sobre la que recaigan. Y es que una reforma "verde" o la introducción de tributos que tengan un peso económico importante puede llegar a tener impacto negativo en la rentabilidad del sector o en el empleo, frente a lo cual se impone analizar si los beneficios ambientales que se obtengan son igualmente relevantes y cuantificables.

Asimismo, y paralelamente a decidir cuál es la mejor combinación de instrumentos en cada caso, tratándose de la introducción de nuevas obligaciones fiscales, debe tenderse a la neutralidad tributaria, para lo cual será conveniente reducir otras cargas para compensar. En este sentido, el reto consiste en construir un soporte político para la aceptación de este tipo de medidas, para lo cual parece fundamental transparentar el uso que se le da a los recursos: si se destinarán al gasto, y en qué rubros, o si se orientarán a reducir otros impuestos, debe quedar cuáles o qué derechos se verán afectados.

Es decir: establecer impuestos ambientales no es jamás un hecho neutro, sino que su incidencia puede variar y llegar a ser muy amplia si se aplica a sectores como los combustibles. Más si el principal objetivo de los mismos es la alteración de conductas en un sentido ambiental positivo, deberá estudiarse si su aplicación conducirá a tales resultados de una mejor manera que los mecanismos tradicionales de prohibiciones, permisos, cánones y sanciones.

Sentado lo anterior, y observando lo que la experiencia de otros países ha mostrado, la aplicación de medidas económicas y tributarias resulta más importante tanto en términos de eficiencia ambiental como de importancia recaudatoria, aplicada a aspectos de gran envergadura, y con impactos fuertes sobre el ambiente: la energía, el transporte en general y los combustibles.

La distribución de competencias entre los tres niveles de gobierno, y el esquema tributario actual de la Argentina muestra entonces que sólo a nivel de política nacional podrán aplicarse satisfactoriamente instrumentos tributarios a estos sectores, como parte de la política energética nacional, y con una generalidad tal que impacte sobre todo el sector, cualquiera sea su localización geográfica. La toma



de medidas sobre estos aspectos por parte de la Provincia (y ello siempre dentro del estrecho margen que dan las competencias provinciales sobre estos temas) sólo podrían ser introducidas en sus impuestos de recaudación propia (por ejemplo por vía de alícuotas más gravosas para actividades más contaminantes), pero ello podrá generar una pérdida de competitividad frente a las Provincias vecinas cuyo perjuicio puede ser mayor que los beneficios obtenidos, lo que no los hace recomendables sin –reiteramos- un estudio previo y detallado del sector a gravar y sin medidas paralelas tendientes a disminuir la carga tributaria total.

Por último, agregamos que la necesidad de encontrar nuevas herramientas que permitan una protección ambiental en la que la prevención tenga preeminencia, no debe llevar a una indiscriminada proliferación de tributos “ambientales”, que pueda generar impactos negativos paralelamente a sus beneficios ambientales, no siempre claros, y no debe hacer perder de vista al legislador que el deber de contribuir económicamente al sostenimiento del Estado (base del sistema tributario moderno) no puede sino basarse en la real capacidad económica del contribuyente, concepto que no puede soslayarse, aunque deba, definitivamente redefinirse bajo la luz de los principios del derecho ambiental.

Por otra parte, la baja incidencia de los tributos provinciales respecto de los nacionales sobre el contribuyente, hace que tampoco desde este punto de vista los tributos puedan cumplir finalidades ambientales específicas, puesto que muy difícilmente generen un impacto (ni en su alza ni en su baja) que induzca una modificación de conductas contaminantes.

Decidida la aplicación de instrumentos fiscales como complemento de otras medidas sobre cierto sector o aspecto, parece más recomendable que el instrumento se relacione lo más estrechamente posible con el problema ambiental que se pretende solucionar, y no pretender resolver varios problemas a la vez.

Señalamos entonces la necesidad de que el tributo se vincule estrechamente con el problema ambiental a solucionar, así como de utilizar técnicas que permitan estimar los daños y las bases sobre las que calcularlo. Esto requiere de una gran cantidad de información técnica que no está en todos los casos disponible (repárese, por ejemplo, en la reciente creación del Registro Provincial de Fuentes Fijas, donde se registrarán los datos que surjan del relevamiento de Fuentes Fijas de



Emisión de Gases y Partículas de la Atmósfera, creado por el decreto 2332 del 2010).

En Argentina y en Mendoza, a pesar de la gran cantidad de normas con incidencia ambiental dictadas en los últimos años, abundan los mecanismos tradicionales de regulación sobre el asunto, pero no se han introducido elementos económicos ni específicamente tributarios sino sólo en aspectos ambientales aislados, y más bien como promoción de ciertas actividades, en la forma de beneficios impositivos por tiempo determinado, muchos de ellos de reciente incorporación, y cuya incidencia ambiental consiste en fomentar formas de producción más "limpias".

Sin embargo, ni en nuestro país ni en la Provincia existen tributos ambientales de peso, ni elementos ambientales incorporados en los tributos tradicionales que incidan sobre actividades actualmente contaminantes.

En definitiva, advertimos que los instrumentos analizados en este estudio, por sus complejidades y por el acotado margen de acción señalado, no resultan en general herramientas que puedan generar resultados ambientales muy trascendentes para la Provincia de Mendoza, salvo en cuanto se trata de incorporar los costos de ejercicio de la policía ambiental, como son las tasas por uso de recursos no renovables, las analizadas tasas de vertidos contaminantes y de emisiones de esas características, que en opinión de este equipo requieren las redefiniciones expuestas para cumplir mejor sus objetivos, tanto en su diseño, como en el destino de lo recaudado.

El otro aspecto destacado en el que pueden utilizarse medidas de corte tributario (en la forma de bonificaciones, exenciones o bonificaciones) es como medida complementaria en el ordenamiento de los usos del suelo y el crecimiento urbano, y en el marco de los impuestos provinciales existentes.



BIBLIOGRAFIA.



- Abraham, Elena María, *"Recursos y problemas ambientales de la Provincia de Mendoza"*, en <http://www.cricyt.edu.ar/ladyot/catalogo/cdandes/start.htm>
- Acquatella, Jean y Bárcena, Alicia (Editores) *"Política Fiscal y Medio Ambiente: Bases para una Agenda Común"*, Libros de la CEPAL, No.85, Santiago de Chile, Diciembre 2005.
- Acquatella, Jean, *"Aplicación de instrumentos económicos en la gestión ambiental en América Latina y el Caribe: desafíos y factores condicionantes"*, División de Medio Ambiente y Asentamientos Humanos, CEPAL, O.N.U., Santiago de Chile, enero de 2001.
- Agencia Europea De Medio Ambiente: *"El tributo ambiental: aplicación y efectividad sobre el medio ambiente"*, Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas, Luxemburgo, 1997.
- Almada, Lorena Matich, Cecilia , *"La tasas ecológicas en el ámbito municipal"*, Práctica Profesional 2011-147, 12/08/2011, 92.
- Alterini, Atilio A.- Lopez Cabana, Alberto M., *"Los daños al medio ambiente en el marco de la realidad económica"*. L.L. 1992-C, pag. 1025.
- Andino, Mónica Marcela: *"El régimen económico-financiero y fiscal del agua en Mendoza"*, en Revista de Derecho Ambiental N° 20 (Octubre/Diciembre 2009), Ed. Abeledo Perrot.
- Antonio, Arnaldo, *"Impuestos Ambientales"*. Ed. Omar Buyatti, Buenos Aires, 2007.
- Atchabahian, Adolfo, *"El principio federal de gobierno y la tributación"* LA LEY 21/04/2010, 1.
- Barde, Jean Philippe, *"Reformas tributarias ambientales en países de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE)"*, en Acquatella, Jean y Bárcena, Alicia (Editores) *"Política Fiscal y Medio Ambiente: Bases para una Agenda Común"*, CAPITULO IV, Libros de la CEPAL, No.85, Santiago de Chile, Diciembre 2005.
- Barde, Jean Philippe, *"Reformas fiscales ambientales: Una revisión de la experiencia en países de la OCDE"*, en: Graciela Moreno Arellano, Paola



Mendoza Sánchez, Sara Ávila Forcada (Compiladoras), "Impuestos ambientales. Lecciones en países de la OCDE y experiencias en México", Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales, Instituto Nacional de Ecología del Gobierno de México, 2002.

- Beaumont Roveda, Eduardo, *"Desafíos y propuestas para la implementación más efectiva de instrumentos económicos en la gestión ambiental de América Latina y el Caribe: El caso de Argentina"*, División de Medio Ambiente y Asentamientos Humanos, CEPAL, O.N.U., Santiago de Chile, enero de 2001.
- Bec, Eugenia y Franco, Horacio J.; *"Presupuestos Mínimos de Protección Ambiental – Tratamiento Completo de su Problemática Jurídica"*; Ed. Cathedra Jurídica; 2010.
- Bec, R. Eugenia y Franco, Horacio J, *"El derecho ambiental no es tan hereje como lo pintan. Una interpretación extralimitada de las reglas procesales establecidas en la Ley General del Ambiente 25.675"*., ED Serie Especial Derecho Ambiental, 25/07/2005.
- Botassi, Carlos Alfredo; *"Derecho Administrativo Ambiental"*; Ed. Platense; 1997.
- Bustamante Alsina, Jorge, *"Derecho Ambiental. Fundamentación y normativa"*. Abeledo Perrot, Buenos Aires. 1995.
- Bustamante Alsina, Jorge, *"El Derecho ambiental y la Economía"*, en "Responsabilidad Civil y otros Estudios. Doctrina y Comentarios de Jurisprudencia", Tomo IV, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1995.
- Caferatta, Néstor A., *"Breves reflexiones sobre la convergencia de la Bioética y el Derecho Ambiental a la luz del principio precautorio"*, JA 2006-IV-1253. Lexis N° 0003/012917 ó 0003/012924. (www.abeledoperrot.com.ar)
- Casás, José Osvaldo, (Coord.), (2001) *"Derecho Tributario municipal"*, Ad-Hoc, Buenos Aires.
- Casás, José Osvaldo, *"Restricciones al Poder Tributario de los Municipios de Provincia a partir de la Ley de coparticipación Tributaria"*, en CASAS, JOSÉ O. (Coord.): *"Derecho Tributario municipal"*, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2001.



- Cassagne, Juan Carlos; *"El daño ambiental colectivo"*; Ed. La Ley; 14 de septiembre de 2004.
- Castagnola, Yamila Marian, *"Realidad ambiental en el marco de las políticas públicas en la Argentina"*, OBSERVATORIO IBEROAMERICANO DEL DESARROLLO LOCAL Y LA ECONOMÍA SOCIAL, Revista académica, editada y mantenida por el Grupo EUMED.NET de la Universidad de Málaga. Año 1 – Nro. 5 –Diciembre de 2008.
- Castro Acosta, Yanet. *"Propuesta de procedimientos para la determinación y evaluación de los costos ecológicos. Un caso práctico"* Revista electrónica del Observatorio Iberoamericano del Desarrollo Local y la Economía Social, Vol 4, Nº 9 (diciembre 2010), en <http://www.eumed.net/rev/oidles/05/ymc.htm>
- Chacón Pupo, Yamilet, *"Los costos medioambientales en la gestión de las organizaciones"*, en Revista del OBSERVATORIO IBEROAMERICANO DEL DESARROLLO LOCAL Y LA ECONOMÍA SOCIAL Universidad de Málaga. Junio 2009.
- Colmenero, Ramón Bonell, *"El protocolo de Kioto y la tributación ambiental"*, en Anuario Jurídico y Económico Escurialmense, KL, 2007, San Lorenzo del Escorial, España.
- Colombres, Raúl Alejandro, *"Biocombustibles. Su realidad económica y medio ambiental. Marco legal"*. Revista Microjuris MJ-DOC-3331-AR | MJD3331, 2007.
- De Barrenechea, María Eugenia, *"Presupuestos Mínimos Ambientales"*, OBSERVATORIO IBEROAMERICANO DEL DESARROLLO LOCAL Y LA ECONOMÍA SOCIAL, Revista académica, editada y mantenida por el Grupo EUMED.NET de la Universidad de Málaga. Año 1 – Nro. 5 –Diciembre de 2008.
- Dromi, Roberto y Menem, Eduardo; *"La Constitución Reformada"*; Ediciones Ciudad Argentina, Buenos Aires, 1996.
- Esaín, José A., *"El federalismo ambiental. Reparto de competencias legislativas en materia ambiental en la Constitución Nacional y en la Ley General del Ambiente 25.675"*; JA-2004-I-776.



- Esain, José, *"MERCOSUR y medio ambiente"*, Sup.Amb 25/06/2004, 3, La Ley, Buenos Aires.
- Falbo, Aníbal, *"El dominio eminente provincial del ambiente y de los recursos naturales frente a las competencias impositivas municipales"*, en Revista de Derecho Ambiental N° 22, Abril/Junio 2010, Buenos Aires, Ed. Abeledo Perrot.
- Fasciolo, Graciela Elena (Coord.), *"Futuro ambiental de Mendoza. Escenarios"*, EDIUNC, Universidad Nacional de Cuyo, Mendoza, 2011.
- Ferré Olive, Edgardo Héctor, *"Legislación ambiental y política tributaria"*. Cuadernos del Instituto AFIP, Instituto de Estudios Tributarios, Aduaneros y de los Recursos de la Seguridad Social (AFIP), Buenos Aires, 2010.
- Gago Rodríguez, Alberto y Labandeira Villot, Xavier, *"La Reforma Fiscal Verde. Teoría y práctica de los impuestos ambientales"*. Mundi-Prensa Libros, Madrid, 1999.
- Gago Rodríguez, Alberto, Lavandería Villot Xavier y Rodríguez Méndez, Miguel: *"Imposición ambiental y reforma fiscal verde, tendencias recientes y análisis de propuestas,"* en http://www.ief.es/documentos/investigacion/seminarios/economia_publica/2002_14Marzo.PDF
- Galarza, César J. y Fraga, Diego N., *"El rol de los tributos municipales en la lucha contra el cambio climático: su proyección en España y la Argentina"*, Revista de Derecho Ambiental N° 24 (Octubre/Diciembre 2010), Buenos Aires, Abeledo Perrot.
- García Belsunce, Horacio A., *"Temas de derecho tributario"*, Ed. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1982.
- García Belsunce, Horacio A., *"Temas de derecho tributario"*, Ed. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1982.
- García Vizcaino, Catalina (1999): *"Derecho Tributario"*, Tomo I, Parte General, 2º Edición, Depalma, Buenos Aires.
- García Vizcaíno, Catalina, (2007), *Derecho Tributario. Consideraciones Económicas y Jurídicas*, LexisNexis. (Lexis N° 5604/000766).



- Gilbert E. Metcalf, "*A Distributional Analysis of Green Tax Reforms*", National Tax Journal, Vol. 52 (Washington, December 1999).
- Giuliani Fonrouge, Carlos M., "Derecho financiero", 5ª ed., Ed. Depalma, Bs. As., 1993.
- González Arzac, Felipe A.; "*La regulación del ambiente en el Derecho Público Provincial*", Revista Ambiente y Recursos Naturales; Volumen 1; Nro. 4.
- Hernández, Antonio María, "*La coparticipación impositiva federal*", LA LEY2010-A, 1123.
- Hutchinson, Tomás, "*La protección del ambiente y los instrumentos tributarios*", en Revista de Derecho Público nº 2, "Derecho Tributario". Rubinzal Culzoni, Buenos Aires, 2008.
- Iriarte Yanicelli, Adolfo A., "*La resolución de conflictos internacionales dentro del marco de la fiscalidad ambiental: a propósito del mecanismo de desarrollo limpio (MDL)*", en Revista de Derecho Ambiental Nº 21, Enero/Marzo 2010, Buenos Aires, Ed. Abeledo Perrot.
- Lorenzetti, Ricardo L. "*Las normas fundamentales de derecho privado*", Rubinzal Culzoni, 1995.
- Marre, Mirta y Narrillos, Hilda, "*Competencias ambientales de los municipios en la provincia de Mendoza, Argentina*" ponencia presentada en el V Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública, Santo Domingo, Rep. Dominicana, 24 - 27 Oct. 2000.
- Martín, Liber, "*Cuestión de principios. Uso racional y sustentable y derecho de agua en la legislación de Mendoza y comparada*", en Revista de Derecho Ambiental Nº 23, Julio/Setiembre 2010, Buenos Aires, Ed. Abeledo Perrot.
- Martínez, Luis Catalano, Mariana, "*Residuos peligrosos. Reparto de competencias*", LA LEY2006-C, 227.
- Morel, Ricardo Daniel. "*Tributación ambiental. Herramienta de protección del medio ambiente*", Ed. Omar Buyatti, Buenos Aires, 2010.
- Morello, Augusto M. y Cafferatta, Néstor A.; "*Visión procesal de cuestiones*



- ambientales*"; Ed. Rubinzal Culzoni; 2004.
- Morello, Augusto M.; *"La tutela de los intereses difusos en el Derecho Argentino"*; La Plata; 1998.
 - Moreno Arellano, Graciela; Mendoza Sánchez, Paola y Ávila Forcada, Sara (compiladoras). *"Impuestos ambientales. Lecciones en Países de la OCDE y experiencias en México"*. Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales, Instituto Nacional de Ecología, México, 2002.
 - Mosset Iturraspe, Jorge, *"Daño Ambiental"*, Buenos Aires, Rubinzal Culzoni, 1999.
 - Naveira de Casanova, Gustavo *"Competencias tributarias de los municipios"*, en Casás, José Osvaldo, (Coord.): *"Derecho Tributario municipal"*, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2001.
 - Pigretti, Eduardo A.; *"El ambiente como revolución jurídica"*; LL 28/09/94.
 - Quiles, María Elena; Llop, Armando A. Llop, Zoia, Oscar y Gómez, María Esther, *"Diseño de un sistema de transferencia tecnológica a los regantes ante las nuevas condiciones de distribución de agua en el Río Mendoza"*. Instituto Nacional del Agua –Centro de Economía, Legislación y Administración del Agua. Mendoza 2009.
 - Rodríguez Camargo, Aída Jaquelin (2008), *"Fundamentos para el uso de instrumentos fiscales en la política ambiental: Una aproximación al caso colombiano"*. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia, Oficina de Estudios Económicos, Cuaderno de Trabajo No. 033. Bogotá, Colombia. (www.dian.gov.co/descargas/.../Cuaderno_de_trabajo_033.pdf)
 - Rodríguez Muñoz, José Manuel, *"La alternativa fiscal verde"*, Ed. Lex Nova. 2004.
 - Sabsay, Daniel y Onaindia, José M., *"La Constitución de los argentinos"*, 3º. Ed, Errepar, Buenos Aires, 1997.
 - Sperco, José María, *"Los óbices constitucionales a la doble imposición tributaria proveniente de las facultades tributarias municipales"*, en Bulit Goñi, Enrique (Dir.), *"Tasas Municipales"*, Lexis Nexis, 2008.



- Spisso, Rodolfo R. "Degradación del principio de reserva de ley en materia tributaria", LLCABA2011 (febrero), 23
- Spisso, Rodolfo R., "Derecho Constitucional Tributario", Ed. Lexis Nexis, 3ª Edición, 2007
- Taborda, Oscar M. "*Aspectos legales de la gestión integral de residuos sólidos urbanos en la Provincia de Buenos Aires*", en Observatorio Iberoamericano Del Desarrollo Local Y La Economía Social, Revista académica, editada y mantenida por el Grupo EUMED.NET de la Universidad de Málaga. ISSN: 1988-2483. Año 1 – Nro. 5 –Diciembre de 2008.
- Tinant, Eduardo Luis, "*El derecho ambiental y un caso pese a todo aleccionador*", comentario al fallo "Tapera Arteche S. C. A. c. Municipalidad de Magdalena" de la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires (07/05/1996).
- Tondini, Bruno, "*La Tributación Internacional y su relación con el Medio Ambiente (una posible solución al tema de las papeleras)*", Centro Argentino de Estudios Internacionales; Working Paper N° 22. Fecha Publicación 25/05/2006.
- Toranzo, Alejo: "*Total austral: límites y potestades tributarias provinciales sobre los recursos naturales marítimos*", LA LEY2005-C, 15.
- Vidal Quera, Gastón, "*Tributos ambientales: el caso de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires*", Periódico Económico Tributario Lunes 28 de Marzo de 2011, Ed. La Ley.
- Walsh, Juan Rodrigo, "La conservación de la diversidad biológica. Instrumentos de gestión ambiental e instrumentos económicos para un régimen minero-ambiental en la Argentina", Capítulo IV del documento denominado "Consideraciones de un Régimen Jurídico Ambiental para la Minería en la Argentina", Estudio analítico N°5 – 1995, Fundación Ambiente y Recursos Naturales, en www.farn.org.ar
- Xavier Labandeira Villot, Miguel Rodríguez Méndez, "Análisis de eficiencia y equidad de una reforma fiscal verde en España", Departamento de Economía Aplicada, Universidad de Vigo. José M. Labeaga Azcona, FEDEA y



Departamento de Análisis Económico II, UNED. CUADERNOS
ECONÓMICOS DE ICE N.º 70.

- Zárate Marco, Anabel; Vallés Giménez, Jaime y Trueba Cortés, Carmen,
*"Tributación ambiental en un contexto federal. Una aplicación empírica para
los residuos industriales en España"*, Universidad de Zaragoza, P. T. N.º
25/07. Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

Mendoza, Octubre de 2011.