
**Análisis de un anteproyecto tributario
ambiental para la Provincia de Córdoba:
“Impuesto a las emisiones gaseosas a la atmósfera”**



Alumno: Alonso María Florencia
Universidad Empresarial Siglo 21
Carrera: Contador Público
Legajo: CPB 00284

Docentes integrantes de la comisión de evaluación: Gabriel Cervantes y Julio Tortone

Dedico mi trabajo a mi hermano; mi modelo a seguir.

ÍNDICE

ÍNDICE	- 3 -
I - INTRODUCCIÓN	- 5 -
II - PRESENTACIÓN DEL TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN	- 9 -
TÍTULO	- 10 -
TEMA	- 10 -
OBJETIVOS	- 10 -
OBJETIVO GENERAL	- 10 -
OBJETIVOS ESPECÍFICOS	- 10 -
III - MARCO TEÓRICO	- 12 -
INTRODUCCIÓN	- 13 -
IMPUESTOS AMBIENTALES	- 13 -
INTRODUCCIÓN: DEL CONCEPTO DE IMPUESTO A IMPUESTO AMBIENTAL	- 13 -
DEFINICIÓN DE IMPUESTO AMBIENTAL DE LA OCDE	- 14 -
BIENES PRIVADOS: EXTERNALIDADES Y EL FUNDAMENTO DE UN TRIBUTO PENALIZADOR	- 14 -
LAS EXTERNALIDADES Y SU ANÁLISIS ECONÓMICO	- 17 -
MODOS DE CORREGIR LAS FALLAS DE MERCADO	- 19 -
IMPUESTOS AMBIENTALES, PIGOUVIANOS O IMPUESTOS CORRECTORES	- 22 -
EMISIONES GASEOSAS	- 24 -
INTRODUCCIÓN: CONTAMINACIÓN AMBIENTAL	- 24 -
CONCEPTO: EMISIONES GASEOSAS	- 25 -
MARCO LEGAL NACIONAL EXISTENTE PARA LAS EMISIONES GASEOSAS	- 26 -
EXPERIENCIA EN BAHÍA BLANCA	- 26 -
NEGOCIACIONES INTERNACIONALES PARA MEJORAR LA CALIDAD DEL AIRE: EL PROTOCOLO DE KYOTO	- 27 -
IV – METODOLOGÍA DEL TRABAJO	- 28 -
DESCRIPCIÓN DE LA METODOLOGÍA DEL TRABAJO	- 29 -
V- DESARROLLO	- 30 -
CAPÍTULO 1- EL CONTEXTO ECONÓMICO Y LA INFLUENCIA SOBRE LOS TRIBUTOS	- 30 -
CAPÍTULO 2 - ECOLOGISMO EN EL SISTEMA TRIBUTARIO ACTUAL. EXPERIENCIA EN TRES PAÍSES SELECCIONADOS (REINO UNIDO, ESTADOS UNIDOS Y ARGENTINA)	- 35 -
INTRODUCCIÓN	- 36 -
ANTECEDENTES: CONCEPTOS	- 37 -
EXPERIENCIA INTERNACIONAL: UNIÓN EUROPEA	- 38 -
EXPERIENCIA INTERNACIONAL: EL CASO DEL REINO UNIDO	- 39 -
EXPERIENCIA INTERNACIONAL: EL CASO DE INGLATERRA. PANORAMA TRIBUTARIO ACTUAL	- 40 -
EXPERIENCIA INTERNACIONAL: EL CASO DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA	- 45 -
EXPERIENCIA INTERNACIONAL: EL CASO DE ESTADOS UNIDOS. PANORAMA TRIBUTARIO ACTUAL	- 46 -
EXPERIENCIA NACIONAL: REPÚBLICA ARGENTINA	- 50 -
CAPÍTULO 3- CARACTERÍSTICAS GENERALES	- 52 -
FUNDAMENTACIÓN Y ANÁLISIS ECONÓMICO DEL TEMA ELEGIDO	- 53 -
¿UN AMBIENTE SANO CONSTITUYE UNA NECESIDAD PÚBLICA EN ARGENTINA?	- 57 -
LAS ALTERNATIVAS: CONTROL DIRECTO, MULTAS, SUBVENCIONES, PERMISOS NEGOCIABLES E IMPUESTOS	- 59 -
LOS TRIBUTOS COMO RECURSO DEL ESTADO: ¿IMPUESTOS AMBIENTALES, TASA AMBIENTAL O CONTRIBUCIONES ESPECIALES AL AMBIENTE?	- 64 -
PARTICULARIDADES DEL IMPUESTO AMBIENTAL A APLICAR	- 66 -
REFLEXIÓN FINAL DEL CAPÍTULO	- 69 -
CAPÍTULO 4 - OBJETO DEL IMPUESTO	- 71 -
INTRODUCCIÓN	- 72 -
ESPAÑA, SU FORMA DE GOBIERNO	- 72 -
LAS PARTICULARIDADES DE LA POTESTAD TRIBUTARIA EN ESPAÑA	- 73 -
OBJETO DEL IMPUESTO	- 77 -
LA CONTAMINACIÓN INDUSTRIAL COMO OBJETO DEL IMPUESTO	- 78 -
LAS PARTICULARIDADES DEL OBJETO	- 79 -
CAPÍTULO 5 - SUJETO ACTIVO	- 82 -
INTRODUCCIÓN	- 83 -
¿QUIÉN ES EL SUJETO ACTIVO?	- 83 -
FACULTAD DEL SUJETO ACTIVO: LA POTESTAD TRIBUTARIA	- 84 -
LA POTESTAD TRIBUTARIA EN EL ÁMBITO DEL IMPUESTO A LAS EMISIONES GASEOSAS	- 85 -
DEL ESPACIO AÉREO Y LA PERSPECTIVA DEL DERECHO AERONÁUTICO	- 86 -
DE LOS RECURSOS NATURALES: PERSPECTIVAS DEL DERECHO CONSTITUCIONAL Y AMBIENTAL	- 90 -
ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 41 DE LA CONSTITUCIÓN NACIONAL ARGENTINA	- 91 -
LOS RECURSOS NATURALES Y EL DOMINIO ORIGINARIO DE LAS PROVINCIAS	- 92 -
LA ADMINISTRACIÓN DEL RECURSO NATURAL "AIRE" CUANDO SE VE AFECTADO POR LA CONTAMINACIÓN AMBIENTAL	- 95 -
INCIDENCIA DEL ARTÍCULO 41 DE LA CONSTITUCIÓN NACIONAL	- 95 -
DE LOS RECURSOS NATURALES: SITUACIÓN EN LA PROVINCIA DE CÓRDOBA	- 97 -

<i>EL FENÓMENO DE LAS ONDAS HERTZ Y SU ASIMILACIÓN COMO RECURSO NATURAL</i>	- 99 -
CAPÍTULO 6 - SUJETO PASIVO	- 100 -
INTRODUCCIÓN	- 101 -
QUIÉNES SON SUJETOS PASIVOS	- 102 -
DE LA DEFINICIÓN DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA	- 105 -
LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA Y LOS IMPUESTOS AMBIENTALES ¿RIESGO DE INCONSTITUCIONALIDAD?	- 107 -
LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA Y SU CONTENIDO POLÍTICO	- 109 -
REFLEXIONES SOBRE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN LOS IMPUESTOS AMBIENTALES	- 111 -
REFLEXIONES FINALES DEL CAPÍTULO: "QUIEN CONTAMINA PAGA"	- 112 -
CAPÍTULO 7 - HECHO IMPONIBLE	- 115 -
INTRODUCCIÓN	- 116 -
HECHO IMPONIBLE: DESCRIPCIÓN DEL FENÓMENO	- 117 -
HECHO IMPONIBLE EN EL DERECHO TRIBUTARIO	- 119 -
LA HIPÓTESIS LEGAL DE HECHO Y LA LEY 18/2003	- 121 -
LAS DIFICULTADES PARA DEFINIR EL HECHO IMPONIBLE	- 122 -
CAPÍTULO 8 - BASE IMPONIBLE	- 129 -
INTRODUCCIÓN	- 130 -
DEL CONCEPTO DE BASE IMPONIBLE	- 130 -
DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE EN LA LEY 18/2003	- 132 -
ESTIMACIÓN DIRECTA	- 134 -
ESTIMACIÓN OBJETIVA	- 134 -
ESTIMACIÓN INDIRECTA	- 135 -
ESTIMACIÓN EN FUNCIÓN DEL CONSUMO	- 135 -
ESQUEMA DE LIQUIDACIÓN DEL TRIBUTO	- 137 -
LA CUANTIFICACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE	- 137 -
ALGUNAS CONSIDERACIONES DE INTERÉS	- 147 -
REFLEXIÓN FINAL DEL CAPÍTULO	- 148 -
CAPÍTULO 9 - DETERMINACIÓN Y FISCALIZACIÓN	- 150 -
INTRODUCCIÓN	- 151 -
DETERMINACIÓN	- 151 -
DETERMINACIÓN: MAGNITUD DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA	- 152 -
DETERMINACIÓN: LA PERSPECTIVA DEL DAÑO	- 154 -
DETERMINACIÓN: LA RELACIÓN CON LA CONFISCATORIEDAD	- 155 -
DETERMINACIÓN: MAGNITUD DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA DESDE LA DISPONIBILIDAD DE PAGAR	- 157 -
FISCALIZACIÓN	- 161 -
CUESTIONES PRELIMINARES	- 161 -
EL CASO PARTICULAR DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ANDALUCÍA	- 162 -
FISCALIZACIÓN	- 162 -
CAPÍTULO 10- PROVINCIA DE CÓRDOBA	- 165 -
INTRODUCCIÓN	- 166 -
RELEVAMIENTO NORMATIVO	- 166 -
NACIÓN	- 167 -
PROVINCIA DE CÓRDOBA	- 167 -
DEL OBJETO DEL TRIBUTO Y EL HECHO IMPONIBLE	- 172 -
LOS SUJETOS	- 174 -
LA RECAUDACIÓN	- 176 -
RECAUDACIÓN: INTENCIÓN	- 177 -
VI - CONCLUSIÓN	- 180 -
CONCLUSION	- 181 -
VII – BIBLIOGRAFÍA	- 185 -
BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA	- 186 -
OTRA FUENTE DE INFORMACIÓN	- 187 -
VIII – ANEXOS	- 189 -
ANEXO I: LISTADO DE TRIBUTOS AMBIENTALES APLICADOS DENTRO DE LA COMUNIDAD EUROPEA Y PAÍSES ESCANDINAVOS	- 190 -
ANEXO II: MODELO DE DECLARACIÓN JURADA DE IEGA –	- 191 -
COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ANDALUCÍA	- 191 -
ANEXO III: LEY 18–2003	- 193 -

I - INTRODUCCIÓN

La contaminación ambiental generada por las emisiones gaseosas a la atmósfera es un fenómeno de trascendencia internacional desde la década de 1970. Desde ese momento, comienza el diálogo globalizado sobre la protección ambiental. Uno de los referentes de aquel acontecimiento es el conocido Protocolo de Kyoto, cuyo principal objetivo es la reducción de la emisión de determinados gases.

Producto de negociaciones internacionales y con el nacimiento de la conciencia global se crea el concepto de desarrollo sostenible¹ o sustentable. Éste propone la posibilidad de satisfacer necesidades presentes sin comprometer la satisfacción de aquellas que posean las generaciones futuras. Para cumplir con este concepto, desde la esfera de la ciencia se han desarrollado numerosas estrategias, estudios y nuevas tecnologías. El ámbito tributario no es la excepción. Sin embargo, en esta área de conocimiento se plantea un nuevo interrogante ¿qué medio económico es efectivo para paliar el aumento de la contaminación y cumplir con el principio de desarrollo sostenible?

Dentro de los mecanismos económicos para la protección ambiental se pueden encontrar los incentivos fiscales ya que influyen sobre las prácticas de consumo y comportamiento. Además, existen las ayudas estatales, los sistemas de subsidios y las deducciones, entre otros.

¿Cómo es posible vincular un fenómeno con efectos adversos al ambiente con la tributación? La respuesta a esta pregunta tiene fundamento económico. Las actividades productoras de contaminación afectan el mercado ya que generan externalidades negativas sobre la sociedad; por lo tanto, se proponen los impuestos ambientales como un medio efectivo para corregir este tipo de falla del mercado. De esta manera, constituirán tributos correctivos.

Los impuestos verdes o *green taxes* se aplican en los países desarrollados; España y Estados Unidos son algunos de los exponentes. Argentina, si bien es un país donde la industria se está desarrollando, no está exenta de las consecuencias ambientales de dicha industria; ni mucho menos, de las externalidades negativas que generan al resto de las actividades económicas.

¹ Publicado por primera vez en el documento conocido como Informe Brundtland (1987).

El presente trabajo constituye un anteproyecto² frente a la posibilidad de aplicación de un tributo a las emisiones gaseosas de la industria en la Provincia de Córdoba. La evaluación es conceptual y desde la perspectiva de los elementos esenciales de un impuesto. Por lo tanto, en este trabajo se considerarán, la definición de los sujetos, el objeto, hecho imponible y base imponible. Asimismo, se indagará respecto de la determinación, la fiscalización y la situación de la Provincia de Córdoba. Se toma como referencia el impuesto a las emisiones gaseosas a la atmósfera aplicada en Andalucía, España por medio de la ley 18/2003 y normativa relacionada. La razón de esta selección es la de limitar el campo de investigación y aplicación. Se entiende que existen diversas ramas industriales contaminantes y de diferente impacto ambiental sin embargo se desea circunscribir el análisis al ámbito de las ciencias económicas.

Cabe destacar, que actualmente la República Argentina carece de normativa que implique impuestos ambientales. Existen multas y sanciones así como procedimientos legales que regulan aspectos técnicos que deben cumplimentar los procesos industriales.

Esta tesis aborda un estudio minucioso hacia la evolución tributaria desde la perspectiva de un profesional de ciencias económicas. En otras palabras, se propone crear un instrumento que le sirva a especialistas en tributación, a técnicos, a científicos, así como a aquellos profesionales interesados en el desarrollo de legislación ambiental en Argentina. Se debe considerar, que el término legislación ambiental hace referencia a normas destinadas a gravar un fenómeno pernicioso para el ambiente; en este caso, las emisiones gaseosas.

¿Por qué aumentar la presión tributaria a los contribuyentes cordobeses? La respuesta se puede abordar desde dos perspectivas. La primera de ellas, es la doble intención de un impuesto verde. Por un lado, se busca cambiar una conducta y por el otro eliminar una distorsión en la economía. Considérese que el fin a largo plazo no es aumentar la recaudación. La particularidad de este tipo de gravamen radica en que la recaudación tributaria tiende a acercarse a cero con el transcurso del tiempo. La segunda perspectiva en cambio, es la de lograr que una provincia con una industria naciente incentive el crecimiento de su economía con responsabilidad y en respeto de un principio tan importante como es el desarrollo sustentable.

² Definición de anteproyecto tomada de la Real Academia Española. Anteproyecto: Conjunto de trabajos preliminares para redactar el proyecto de una obra de arquitectura o de ingeniería.2. m. Primera redacción sucinta de una ley, de un programa, etc. Entonces, entiéndase como anteproyecto al análisis exhaustivo, de investigación preliminar a la propuesta tributaria para la Provincia de Córdoba.

Finalmente, el propósito indudablemente es ambicioso. Existen limitaciones técnicas y temporales que no se pueden desconocer. Sin embargo, el presente trabajo será de utilidad para proyectos futuros y para ampliar un poco más el concepto de conciencia tributaria en la República Argentina.

II - PRESENTACIÓN DEL TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

TÍTULO

Análisis de un anteproyecto tributario ambiental para la Provincia de Córdoba: "Impuesto a las emisiones gaseosas a la atmósfera"

TEMA

Evaluación tributaria de un gravamen ambiental a las emisiones gaseosas a la atmósfera y su adaptación al marco normativo y doctrinario de la Provincia de Córdoba.

OBJETIVOS

OBJETIVO GENERAL

Analizar el marco normativo y doctrinario para la aplicación un impuesto a las emisiones gaseosas a la atmósfera, a la industria radicada en la Provincia de Córdoba.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Identificar tres experiencias internacionales de aplicación de impuestos ambientales –Reino Unido, Estados Unidos y España-.
- Describir por lo menos dos fundamentos para la aplicación de un tributo ambiental en la Provincia de Córdoba.
- Fundamentar la elección de la figura del impuesto frente a cuatro diferentes alternativas económicas para proteger el ambiente: control directo, multas, subvenciones y permisos negociables.
- Evaluar la potestad tributaria de la provincia de Córdoba para aplicar un impuesto a las emisiones gaseosas a la atmósfera.

- Definir los cuatro elementos esenciales del tributo a las emisiones gaseosas en la legislación cordobesa -sujeto, objeto, hecho imponible, alícuota -

III - MARCO TEÓRICO

INTRODUCCIÓN

El propósito de esta tesis es analizar la viabilidad de la aplicación de un impuesto ambiental que grave la emisión de gases a la atmósfera.

Es importante, antes de comenzar con el desarrollo, esclarecer los conceptos básicos relacionados con la tesis de este trabajo final de graduación así como los cimientos de ella.

Por lo tanto esta sección, titulada marco teórico, se divide en dos grandes unidades: impuestos ambientales y emisiones gaseosas.

IMPUESTOS AMBIENTALES

INTRODUCCIÓN: DEL CONCEPTO DE IMPUESTO A IMPUESTO AMBIENTAL

Es recomendable iniciar esta sección a partir de la noción de tributo, y para ello se lo tomará como *"la prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio, expresada en una ley y cuyo importe debe destinarse al cumplimiento de fines específicos"*³.

Este concepto es muy importante dado que se pretende caracterizar la naturaleza del instrumento a crear; en otras palabras una prestación obligatoria que no ha surgido de un acuerdo de voluntades sino como la manifestación de una potestad del Estado.

En la mayoría de la bibliografía y doctrina se considera al tributo como el género, y dentro de él existen diversas especies: impuestos, tasas y contribuciones especiales.

La especie que interesa conceptualizar es el impuesto. Se tomará la definición propuesta por José Alberto Espinosa que establece: *"son impuestos las prestaciones en dinero o especie, exigidas por el Estado por medio de una ley y en virtud de su poder de imperio, a quienes se hallen en las situaciones consideradas como hechos impositivos, siendo estos hechos ajenos a toda actividad estatal vinculada con la obligación"*⁴.

³ Manual de derecho tributario, Primera Parte – José Alberto Espinosa. Editorial Advocatus, Córdoba 2002 – Página 17.

⁴ Manual de derecho tributario, Primera Parte – José Alberto Espinosa. Editorial Advocatus, Córdoba 2002 – Página 20.

Cuando se hace referencia al impuesto ambiental se debería estar frente al costo real de la contaminación, representado como una prestación en dinero por parte del contribuyente. Esto en la práctica puede no suceder debido a la disponibilidad de la información. La característica primordial de esta especie de tributo es el fin el cual persigue. En este caso, el propósito, según Arnaldo R. Antonio, es el de generar incentivos para cambios de conducta y la recaudación se destina al presupuesto general. O bien destinarlo a fines específicamente ambientales.

DEFINICIÓN DE IMPUESTO AMBIENTAL DE LA OCDE

La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico conocida como OCDE es un organismo internacional fundado en 1961. Sus objetivos son promover el desarrollo económico y el empleo, así como elevar los niveles de vida en los países miembros y ajenos a la organización. Además de ser un ente recaudador y analizador de información a nivel mundial.

Se considera importante incorporar dentro del marco teórico de este trabajo, el concepto de impuesto ambiental propuesto por tan importante institución. Por lo tanto la OCDE define impuesto ambiental como: *“un impuesto basado en emisiones contaminantes como o sobre otras molestias expresado por algún método de medición por ejemplo, un índice de ruidos u otros parámetros como los insumos”*.

BIENES PRIVADOS: EXTERNALIDADES Y EL FUNDAMENTO DE UN TRIBUTO PENALIZADOR

El funcionamiento de la economía de mercado para los bienes privados funciona de una manera lógica. Los consumidores revelan sus preferencias con sus deseos de compra; y ante esta situación los productores proporcionan los bienes y servicios que desean los consumidores.

El consumidor paga un precio por un bien determinado, y los beneficios derivados del mismo fluyen hacia dicho consumidor particular que lo paga.

Sin embargo, en el mecanismo del mercado no todo es perfecto. Los mercados fallan, y lo hacen debido a diferentes razones: *“el poder de mercado, la información incompleta, los bienes públicos y las externalidades”*⁵.

En el primer caso, el poder de mercado sería por ejemplo el caso del monopolio. La información incompleta hace referencia a la carencia de información precisa sobre precios, calidad de productos. Esta situación puede generar una producción insuficiente o bien excesiva.

Conviene hacer referencia a los bienes públicos. Para ello es necesario definir el bien público. *“Un bien público es aquel que puede ofrecerse de una manera más barata a muchos consumidores, pero que una vez que se proporciona a algunos, es muy difícil impedir que otros lo consuman”*⁶.

Para dejar más claro el concepto de bien público, se establece como aquel cuya naturaleza es no rival y no excluyente. La característica de no rival implica que una persona puede usar un bien determinado y no perjudica el uso futuro a otros. No excluyente remite a que el uso de un particular no perjudica el uso simultáneo de otros sujetos. El ejemplo clásico de bien público es el de defensa nacional: todos los individuos están protegidos (no rival) y el hecho de que un sujeto lo esté no implica que otro deje de estarlo (no excluyente).

Aun cuando el mercado falla por las razones precedentes, en el presente trabajo se va a profundizar respecto de la falla generada por las externalidades. Una definición de carácter literal sería considerar el vocablo externalidad como el efecto de una actividad sobre otra, destacando que dicho efecto no se refleja directamente sobre los precios. Como conclusión, el efecto producido es, según R. Pyndick, *externo al mercado*.

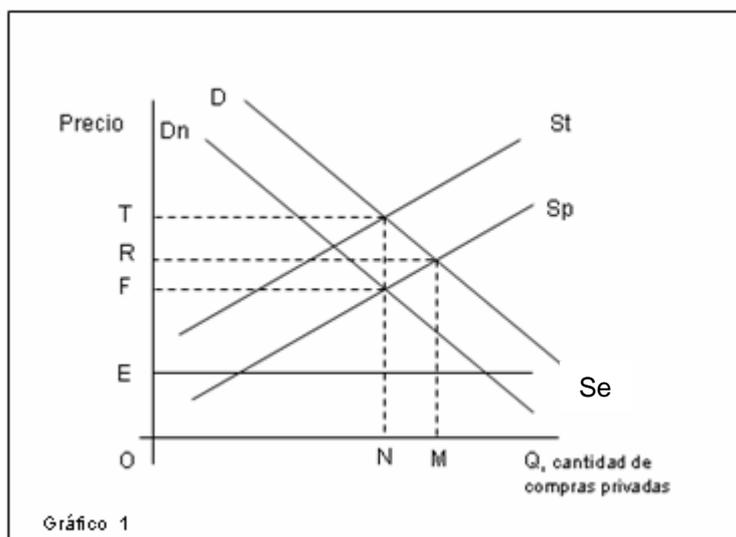
Siguiendo la misma línea de pensamiento, existen situaciones en las que el beneficio del consumo de un producto se extiende a terceros, así podría ser el caso de una persona que es vacunada contra la poliomielitis; no sólo no contraerá la enfermedad sino que a su vez contribuirá a reducir el número de portadores.

⁵ Microeconomía. R.S. Pyndick, L. Rubinfeld, A. Beker. Editorial Prentice Hall 2000. Página 417.

⁶ *Ibid.*, página 418.

En el ejemplo anterior se trataba el caso de externalidades positivas. Aunque existe también una contrapartida, la de los costes externos. En este caso, las actividades producen costos que no internalizan las partes que contratan (productor/consumidor) sino que se imponen a la sociedad. En este caso se requiere un impuesto penalizador.

Para dejar claro el concepto de externalidad, se expone a continuación un ejemplo: *“una acería vierte residuos en un río logrando que el lugar no sea apto para pescar. Existe una externalidad porque la producción de acero no soporta el verdadero costo del agua residual y por lo tanto, utiliza demasiada agua residual para producir su acero, lo cual provoca una insuficiencia en el uso de factores. Si existe una externalidad en toda la industria, el precio del acero (que es igual al costo marginal de la producción) es más bajo que si el costo de producción reflejara el costo de los vertidos. Por consiguiente, se produce demasiado acero, por lo que hay una insuficiencia en la producción”⁷.*



Tomado de Microeconomía, R.S. Pyndick, L. Rubinfeld, A. Beker

Para seguir con el concepto, la imagen precedente ha sido tomada del libro de finanzas públicas de Richard Musgrave. Este gráfico permite entender perfectamente el concepto del coste externo.

La curva D refleja la demanda privada del bien x. Sp es la curva privada de oferta que refleja los costos internos del productor. En esta situación la cantidad óptima a producir es OM con un precio OR.

Cabe destacar que se está en presencia de un bien que genera efectos negativos al entorno; éstos se representan con la curva Se. Con la aceptación de esta realidad se

⁷ Op. Cit. Microeconomía. R.S. Pyndick, L. Rubinfeld, A. Beker

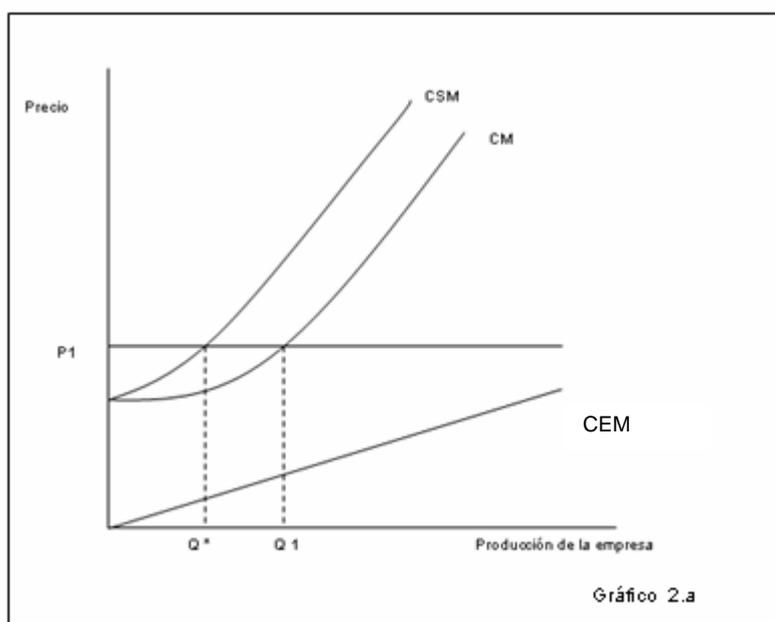
tienen dos soluciones: aplicar un impuesto al productor igual a TF (se generaría una disminución de la producción y un desplazamiento de la curva de oferta a S_t). O bien establecer un tributo al consumidor (desplazando así la demanda a D_n).

En conclusión, la idea central al imponer un impuesto ambiental es la de corregir una falla en el mercado generada por los efectos negativos de una actividad determinada sobre el ambiente.

LAS EXTERNALIDADES Y SU ANÁLISIS ECONÓMICO

En el presente apartado se analizará desde una perspectiva económica el ejemplo de la acería y los desechos vertidos citados en la sección previa.

Como primer paso en el entendimiento de la problemática económica que reviste una externalidad se evaluará una empresa en particular; seguidamente la industria.



Tomado de Microeconomía. R.S. Pyndick, L. Rubinfeld, A. Beker

En el gráfico 2.a, se trata de una acería x que vierte residuos al río y la determinación de su nivel de producción. Su función de producción es fija y no se altera la combinación de factores. Sólo se reduce el vertido de contaminantes produciendo menos.

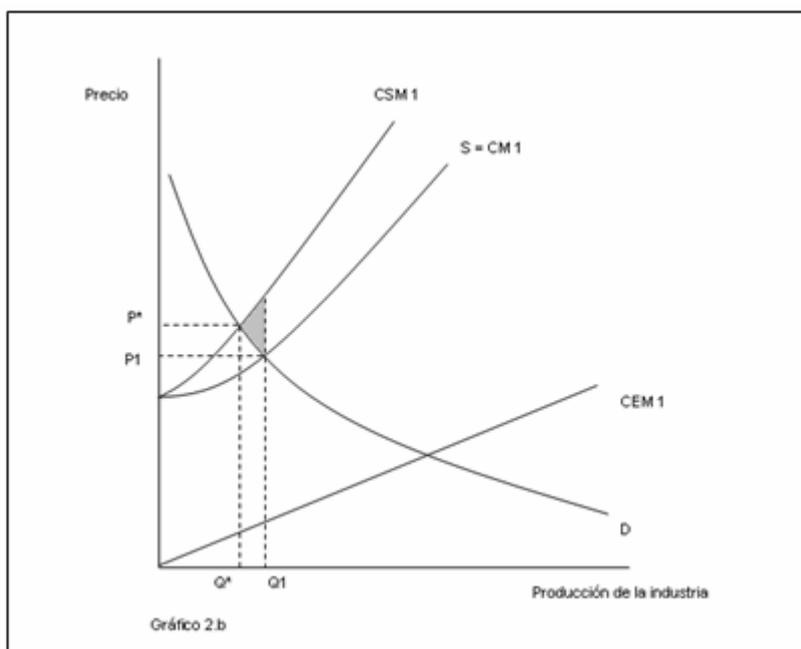
En la curva CM se representa el costo marginal de producción de la fábrica. La siderúrgica maximiza sus beneficios produciendo Q_1 ya que el $CM=P$ en ese punto.

La recta CEM, representa en cambio, el costo externo marginal de cada unidad producida por la empresa. ¿Por qué la pendiente es positiva? Porque cada vez que aumenta el nivel de producción se incrementa el nivel de contaminación, afectando otras actividades, como podría serlo la actividad pesquera.

Finalmente, falta de definir, la CSM. Ésta indica el costo social marginal, y se obtiene sumando CEM al CM para cada nivel de producción.

En el punto Q1, el nivel de producción es demasiado desde el punto de vista social. Q* es el nivel eficiente debido a que se está considerando el costo de verter residuos al ambiente.

Analícese el gráfico 2.b



Tomado de Microeconomía. R.S. Pyndick, L. Rubinfeld, A. Becker

En la imagen precedente se han considerado todas las empresas siderúrgicas de la industria, y que generan la misma externalidad.

Como primer paso se definen los parámetros. La curva CM1 es la curva de oferta de la industria mientras que CEM 1 es el costo externo marginal correspondiente a cada nivel de producción del sector.

CSM 1 representa el costo marginal social del conjunto de fábricas considerando el costo externo marginal que enfrentan todas las siderúrgicas ($CSM1 = CM1 + CEM1$).

El cuestionamiento inicial es el siguiente: ¿cuál es el nivel de producción eficiente cuando existen las externalidades? Como respuesta, se establece que el nivel

eficiente es el punto Q^* . En dicho punto, el beneficio marginal (representado por D) de producir una unidad más es igual al costo social marginal.

¿Cuál es el nivel de producción competitivo para la industria? Es Q_1 , donde el $CM=S$ se iguala a D. Se debe destacar que dicho nivel de producción es demasiado alto en el punto Q_1 .

Como conclusión se destaca que: una economía eficiente produce el nivel Q_1 . ¿Dónde está la ineficiencia? En la fijación incorrecta del precio, ya que P_1 sólo refleja el costo privado marginal y no el costo marginal social.

Por lo tanto a la sociedad le cuesta dicha ineficiencia. Ese costo social corresponde a cada unidad producida por encima de Q^* y a la diferencia entre el CSM y D

Finalmente, el propósito de este trabajo es analizar el impuesto ambiental como instrumento capaz de lograr que las partes internalicen los costos externos de sus actividades. Y para entender este objetivo es imprescindible debatir el fundamento económico.

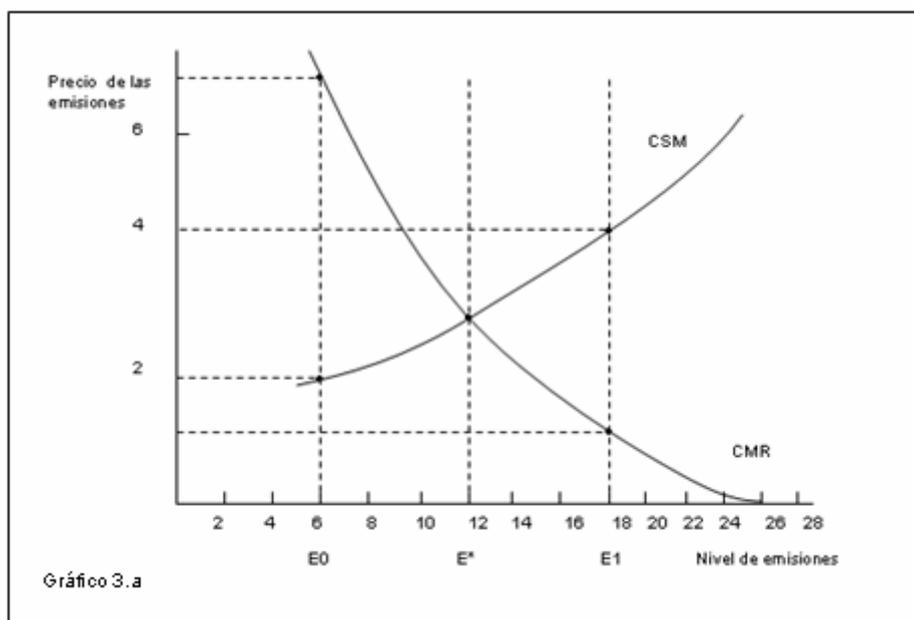
MODOS DE CORREGIR LAS FALLAS DE MERCADO

Se ha concluido que una externalidad hace que la economía sea ineficiente. Sin embargo, esta ineficiencia como producto de una externalidad puede ser generada en distintos escenarios.

El primer escenario podría definirse como el caso de una que posee una combinación fija de factores de producción y sólo puede reducir la contaminación por medio de una disminución de la producción empresa –véase ejemplo de la acería-. La medida a tomar sería la aplicación de un impuesto sobre la producción.

Este caso es hipotético debido a que los entes son capaces de modificar la combinación de factores, por ejemplo modificación de su tecnología. En esa línea de pensamiento un fabricante podría instalar un instrumento capaz de depurar las emisiones a la atmósfera.

La realidad que se presenta en el escenario segundo se trata de una empresa capaz de modificar la combinación de factores. A continuación se presenta un ejemplo gráfico⁸.



Tomado de Microeconomía. R.S. Pyndick, L. Rubinfeld, A. Beker

En este caso, la fábrica emite contaminantes que dañan la calidad del agua. La reducción de las emisiones implica un costo. Se supone, -para simplificar- que ya se ha elegido un nivel de producción maximizador de beneficios, y que aquella elección no está relacionada con la decisión de emisión de residuos.

La curva CSM significa el costo social marginal de cada emisión; en otras palabras el daño adicional de producir una unidad más —equivale a la curva CEM del ejemplo de secciones previas-. ¿Por qué tiene pendiente positiva? Se debe a que el costo marginal de las emisiones es mayores cuantos mayores son dichas emisiones.

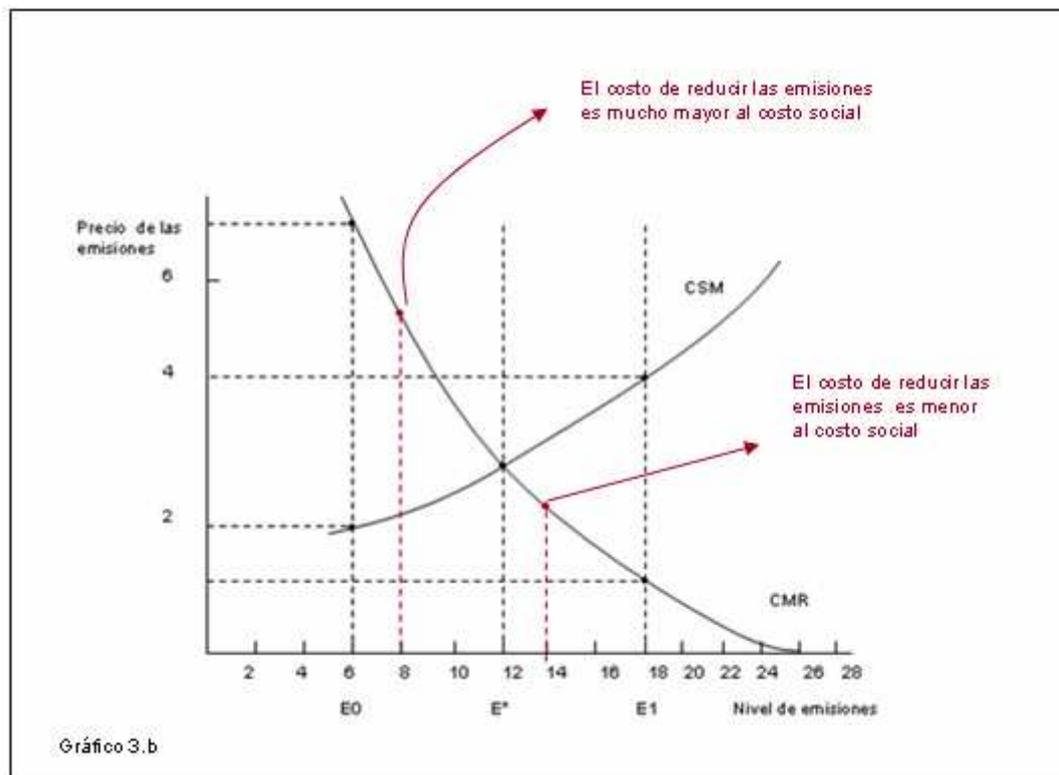
Además se muestra la curva CMR, que representa el costo marginal de reducir las emisiones. En otras palabras, el costo adicional que tiene la acería para reducir el nivel de contaminación de su actividad. Su pendiente es negativa, ya que el costo de reducir las emisiones es bajo cuando la reducción es pequeña y alto si es significativa.

No se debe pasar por alto el hecho de que reducir las emisiones no reviste beneficios a la siderúrgica.

El nivel de emisiones que maximiza los beneficios es 26. En este punto el costo marginal de reducción es igual a cero.

⁸ Microeconomía R.S. Pyndick, L. Rubinfeld, A. Beker. Editorial Prentice Hall 2000. Página 449.

El nivel eficiente es 12 (punto E*). Aquí el costo de reducción se iguala al costo social de las emisiones.



Tomado de Microeconomía. R.S. Pyndick, L. Rubinfeld, A. Beker

Hasta este punto se ha expuesto el carácter económico de las externalidades. Se ha planteado la situación deseada. Ahora bien, ¿cómo se logra llegar hasta el punto deseado, es decir E*?

Según lo que plantea Pyndick existen tres maneras de lograr reducir el nivel de emisiones a un nivel óptimo. A través de normas legales, tasas o permisos transferibles de contaminación. Sin embargo se considera que esta enumeración no es del todo completa ya que el autor ignora, -al plantear desde el punto de vista sólo económico-, los gravámenes, deducciones a otros tributos, compensaciones, saldos de libre disponibilidad, pagos a cuenta, exenciones entre otros instrumentos.

IMPUESTOS AMBIENTALES, PIGOUVIANOS O IMPUESTOS CORRECTORES ⁹

La doctrina atribuye como primer economista en proponer impuestos ambientales para cubrir la existencia de fallos de mercado al economista inglés Arthur Cecil Pigou en 1920. El objetivo era internalizar los costos que las actividades trasladaban a los demás consumidores así como también llevar los precios a un nivel eficiente.

Sin embargo, otros especialistas en la materia, como Stuart Mill y Alfred Marshall – también de origen británico- se encaminaban hacia la protección ambiental. Marshall¹⁰ por su parte estaba interesado en mejorar la condición de los trabajadores londinenses. Para lograrlo, repetidas veces se refirió a “aire fresco de los empleados” y propuso, en 1897, lo que se conoció como FAR “free air rate” o tasa de aire fresco. Esta propuesta es considerada como el primer impuesto ambiental.

Las ideas de Pigou preveían la intervención del Estado en la economía. A esta postura se le opuso la de Coase, el cual consideraba que las partes podían negociar y lograr una distribución de costos eficientes.

Ante las dos propuestas, la de Pigou es más razonable en el caso de actividades que generan efectos de amplio alcance, por ejemplo, la contaminación del aire, ya que la negociación entre partes sería imposible. Sin embargo, la idea pigouviana implica la intervención perfecta del Estado.

Este razonamiento respecto de la causa del tributo ambiental, obliga a diferenciarlo del impuesto como especie del género tributo. Por lo tanto, el impuesto pigouviano intenta influenciar conductas –de este concepto la idea de Joseph, impuestos correctores-. El fin de este tipo de tributos no es la recaudación propiamente dicha, en otras palabras, el ideal es que la recaudación tienda a cero.

El interrogante se plantea en el momento de la definición de la política ambiental. Se debe reconocer que en la teoría la propuesta fiscal parece muy prometedora. Sin embargo, ¿cómo debe diseñar el Estado una política que asigne recursos de manera eficiente? ¿Existen canales de información, lo suficientemente veraces, como para cuantificar el impacto de la externalidad?

⁹ Stiglitz Joseph.

¹⁰ Alfred Marshall, Universidad de Cambridge. Environmental Economy and Policy Research. – Masayuki Omori – 2006. Discussion and Paper Series. <http://www.cam.ac.uk/research/>. Traducción personal.

Para responder a los cuestionamientos anteriores, se debe recordar que usualmente los casos teóricos son los extremos de las situaciones que se presentan en la realidad. Es así que se tendrán tributos que graven alguna actividad que genere costes externos y que reduzcan la actividad nociva pero no la eliminen.

Los planteamientos anteriores se han realizado considerando las posturas de la economía ambiental neoclásica¹¹. Sin embargo, se podría objetar el hecho de que las empresas utilizaran la diferencia que reciben entre el costo marginal de su producción y el costo marginal social para asignarla a la protección ambiental.

¹¹ Economía Neoclásica: considera que el equilibrio de una economía se logra con la competencia perfecta en el mercado ya que ella llevará a la mejor asignación de recursos. (Hacienda Pública teórica y aplicada 5º Edición. Richard y Peggi Musgrave. Editorial McGraw Hill 1992)

EMISIONES GASEOSAS

INTRODUCCIÓN: CONTAMINACIÓN AMBIENTAL

Los principales fenómenos que afectan a la atmósfera son la contaminación del aire, el agotamiento de la capa de ozono y el cambio climático.

Las emisiones gaseosas forman parte de este proceso de contaminación atmosférica. Ésta es entendida como: *“la alteración de la composición natural del aire del ambiente como producto de las actividades humanas y con capacidad de generar efectos sensibles sobre la salud humana y/o servicios de los ecosistemas y/o de las tecnoestructuras”*¹².

Si se toma la definición precedente; se advierte inmediatamente el cariz ambiental de la misma. Es por ello, que el presente trabajo final de graduación pretende lograr desde una perspectiva económica una nueva forma de eliminación del fenómeno.

Cabe destacar que la contaminación ambiental genera alteraciones y efectos; esto es precisamente lo que se pretende medir desde el plano tributario y conformar el hecho imponible del impuesto ambiental.

Si se analiza el apartado “impuestos ambientales” se reconocerá esta frase de la definición “efectos sensibles sobre la salud humana (...)” como externalidades negativas susceptibles de ser internalizadas.

La contaminación puede ser generada por medios naturales o artificiales. Los medios artificiales en su mayoría son urbanos; se pueden mencionar: establecimientos industriales, procesamiento de productos mineros, fumigación, entre otros.

En síntesis, las alteraciones al ambiente afectan a la sociedad en general. Como se consideraría desde la teoría económica, son efectos que no soportan totalmente los productores; por lo tanto, una solución óptima es lograr la internalización de los efectos conocidos como externalidades negativas.

¹² PNUMA – “Geo Argentina 2004” Perspectivas del Medio Ambiente de la Argentina. Informe desarrollado a partir de un Convenio suscrito con el programa de la ONU para el medio ambiente y la Secretaría de Ambiente y Desarrollo Sustentable (SAyDS) de la República Argentina.

CONCEPTO: EMISIONES GASEOSAS

“En general, se define el término emisión a toda descarga de sustancias en la atmósfera. Las sustancias emitidas podrán ser o no contaminantes del aire, independientemente de su origen natural y dependiendo del grado de afectación al hombre o al medio ambiente”¹³.

El lugar o superficie donde se produce la descarga es conocido con el término “fuente”. Éste puede utilizarse para referir a ruido, partículas, gases, etc.

Además, dichas fuentes de emisión varían desde automotores hasta instalaciones fabriles. Asimismo, pueden ser permanentes o temporarias, fijas o móviles, naturales o artificiales. Se consideran como fuentes fijas a aquellas que operan en un lugar determinado. Las móviles en cambio se desplazan en distintos puntos, por ej. Un automóvil.

Sin embargo, evaluar el impacto de las fuentes sobre el ambiente, requiere un análisis complejo ya que la contaminación del aire es producto de variados orígenes. Entre los datos necesarios se consideran: materias primas, procesos, maquinarias así como períodos de emisión.

No sólo influyen las características del proceso en sí, sino que también reviste importancia las particularidades del entorno al cual se desechan esas emisiones; por ello se deberá considerar la presencia de edificios y el clima, entre otros.

Siguiendo con la idea precedente, en época invernal los vientos no dispersan totalmente los contaminantes emitidos; por ende se produce en los aglomerados urbanos concentraciones contaminantes en valores superiores a los recomendados por la Organización Mundial de la Salud¹⁴.

En conclusión, el fenómeno de las emisiones gaseosas se produce principalmente por causas artificiales. Dentro de ellas, una de la más importante es la actividad industrial. ¿Es justo que una actividad productiva, lucrativa, no soporte el costo social de sus desechos?

¹³ Comité técnico ejecutivo emisiones gaseosas, gobernación de la ciudad de Bahía Blanca. www.bahia blanca.gov.ar.

¹⁴ PNUMA – “Geo Argentina 2004” Ejemplo tomado del informe.

MARCO LEGAL NACIONAL EXISTENTE PARA LAS EMISIONES GASEOSAS

La Provincia de Buenos Aires, en su normativa legal, prevé el control de las emisiones gaseosas en el decreto 3395/96¹⁵ reglamentario de la ley 5965.

Asimismo, las resoluciones N° 279/96, 242/97 y 374/98 establecen normativas para los generadores de emisiones gaseosas tales como identificación y caracterización de emisiones, conductos de descarga, concentraciones máximas permitidas, caudales de descarga, medición, sistema de tratamiento, dispersión a la atmósfera, etc., necesarias para la obtención del Permiso de Descarga de Efluentes Gaseosos.

LEYES	DESCRIPCIÓN
Ley de la Provincia de Neuquén. Ley 1875 T.O Ley 2267	Dirección provincial de Medio Ambiente y Desarrollo Sustentable. No se reglamentan las emisiones gaseosas
Ley Nacional 20284.	Disposiciones para la preservación de los recursos de aire, CAC
Ley Nacional 24051 DR 831/93	Residuos Peligrosos.

Recopilación del autor – Sitio infoleg. Del Ministerio de Economía de la Nación Argentina

EXPERIENCIA EN BAHÍA BLANCA

Actualmente, en la ciudad de Bahía Blanca el control de las emisiones gaseosas le corresponde al Comité Técnico Ejecutivo. Este organismo fue creado en septiembre de 2001.

La detección de la calidad de las emisiones se efectúa a través de equipamiento específico que permite realizar mediciones directas en las plantas industriales.

A modo ilustrativo se enumeran equipos que posee el comité¹⁶:

- Analizador de mercurio

Se utiliza para detectar niveles de mercurio en muestras de emisiones gaseosas y de aire ambiente.

- Analizador Dräger CMS Automático y Manual

Permite medir amoníaco, cloro, ácido clorhídrico, dióxido de azufre, ácido sulfhídrico, monóxido de carbono, etcétera.

¹⁵ Decreto 3395/96 -PODER EJECUTIVO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES- La Plata, 6 de septiembre de 1996.

¹⁶ Op cit. Comité técnico ejecutivo emisiones gaseosas.

- Detector de Amoníaco Canary II

Este equipo posee como principio de análisis una celda electroquímica sensible al gas amoníaco.

NEGOCIACIONES INTERNACIONALES PARA MEJORAR LA CALIDAD DEL AIRE: EL PROTOCOLO DE KYOTO

Las negociaciones internacionales siguen el camino de un fenómeno relativamente moderno: la globalización. Este tipo de eventos generan acuerdos y protocolos, que al ser ratificados por los países participantes constituyen una gran influencia para la normativa nacional.

Dentro del fenómeno de las emisiones gaseosas, a nivel internacional, el acuerdo más importante se conoce como Protocolo de Kyoto. El objetivo es el control del cambio climático.

Acordado en 1997 por los gobiernos, ha entrado en vigor recién el pasado 16 de febrero de 2005. Actualmente ha sido ratificado por 166 países y dentro de ellos se encuentran las naciones que generan el 55% de las emisiones de gases de efecto invernadero.

Lo que se pretende con el protocolo es reducir las emisiones de gases de efecto invernadero globales para el período 2008/2012. Y, según la información extraída de Greenpeace constituye el único mecanismo internacional previsto para hacer frente al cambio climático.

Este documento establece una premisa obligatoria para los países industrializados: reducir las emisiones de seis gases de efecto invernadero. Ellos son: como dióxido de carbono (CO₂), metano (CH₄) y óxido nitroso (N₂O), además de tres gases industriales fluorados: hidrofluorocarbonos (HFC), perfluorocarbonos (PFC) y hexafluoruro de azufre (SF₆).

Esta sección pretende demostrar que existe un movimiento mundial que genera la tendencia del respeto por el concepto de desarrollo sustentable y la calidad del ambiente.

IV – METODOLOGÍA DEL TRABAJO

DESCRIPCIÓN DE LA METODOLOGÍA DEL TRABAJO

En consideración al tema del presente trabajo, *"Análisis de una propuesta tributaria ambiental para la Provincia de Córdoba: Impuesto a las emisiones gaseosas a la atmósfera"*, se eligió un marco metodológico capaz de satisfacer los requisitos de la investigación.

Como primera medida para lograr el objetivo general, evaluar la factibilidad de aplicar un impuesto a las emisiones gaseosas a la atmósfera, a la industria radicada en la Provincia de Córdoba, se analizó la ley 18/2003 sancionada en Andalucía, España en su Título II Tributos Propios, Capítulo I Impuestos ecológicos (Véase Anexo III). Esta medida implicó realizar, lectura del ordenamiento jurídico relacionado.

Como segunda medida se relevó legislación ambiental existente en el país europeo y argentino en lo pertinente a las emisiones gaseosas. Así como también investigación doctrinaria relacionada con el fenómeno en cuestión.

Asimismo, se llevaron a cabo entrevistas a especialistas de diversas disciplinas para facilitar el análisis del fenómeno ambiental que se pretende gravar.

V- DESARROLLO

Capítulo 1- El contexto económico y la influencia sobre los tributos

Antes de desarrollar este apartado, es preciso reconocer que en todo tema de investigación el análisis se efectúa desde una perspectiva particular. Dicha perspectiva se ve influenciada por numerosos aspectos, tales como: la disciplina que lo aborda, las creencias del investigador, el paradigma, los métodos de investigación; y entre todos ellos, el contexto.

El presente trabajo no es la excepción; por lo cual, si se considera que el tema seleccionado de la tesis es el "*Análisis de una propuesta tributaria ambiental para la Provincia de Córdoba: Impuesto a las emisiones gaseosas a la atmósfera*", es necesario analizar cuáles son los elementos del contexto lo influyen.

Si bien una tesis debe enmarcarse dentro de un contexto; no se debe olvidar que el análisis coyuntural, así como se plantea, excedería el propósito de la investigación. Por lo tanto, al estar frente de un trabajo de ciencias económicas, el estudio se enfocará en el contexto económico y su influencia dentro del tema seleccionado.

Hasta aquí, se ha definido el ámbito coyuntural que se ha tenido en cuenta para el análisis de la realidad en la que se enmarca el tema. Una cuestión importante para facilitar la lectura es definir cuáles son los fenómenos que influyen sobre el tema de tesis.

Cuando se hace referencia al impuesto a las emisiones gaseosas a la atmósfera, se habla de un tributo. ¿Cuáles son los aspectos a que afectan la propuesta de un impuesto ambiental? Con esta pregunta retórica se pretende definir aspectos que influyen de manera inmediata a un "impuesto verde"¹⁷. Las cuestiones mediatas, requieren un análisis exhaustivo que no entra en el propósito del apartado.

Se han seleccionado tres argumentos del contexto internacional que actúan de manera directa sobre el tema propuesto: crisis económicas, la dependencia hacia otras naciones y la experiencia extranjera, negociación internacional.

Las crisis económicas afectan directamente la cantidad de los potenciales contribuyentes. Dependiendo de las particularidades de dichas crisis, el sector

¹⁷ Término utilizado para referirse a los impuestos ambientales. Generalmente es más usado en su versión inglesa como "green taxes".

industrial puede verse afectado y de esta manera hacer caer la cantidad de sujetos pasivos susceptibles del tributo. Como situación extrema, si un acontecimiento fuera capaz de hacer desaparecer la actividad industrial en la provincia, no habría motivos para proponer la aplicación de un tributo a las emisiones gaseosas porque no habría sujetos pasivos ni hecho imponible.

Si se desata un debacle económico es muy probable que las inversiones se detengan así como los niveles de producción. Como se expuso, este suceso impactaría inmediatamente sobre el nivel de contribuyentes al impuesto que se propone. A través de la historia fenómenos económicos negativos han logrado que las economías se cerraran limitando así la inversión extranjera y la posibilidad de crecimiento.

Los sucesos críticos también se traducen en una reducción de la actividad lo cual implicaría una caída en la recaudación del tributo.

En relación a la dependencia hacia otras naciones un ejemplo es Argentina. Este país surgió económicamente con la Generación del Ochenta. Es así que en la presidencia de Julio Argentino Roca (1880-1886) quedó configurado un modelo agro exportador que prevalecería con diferente intensidad hasta la actualidad. Un modelo aperturista que colocaba a la Nación Argentina en un alto grado de dependencia externa.

Con diferentes niveles de autarquía económica a través del tiempo, ya sea por influencia librecambista o proteccionista, este país del sur siempre ha sido muy susceptible a los vaivenes del contexto internacional.

Desde la relación con Inglaterra como proveedor de manufacturas y Argentina como proveedor de insumos de principios del siglo XIX, hasta el *comercio triangular*¹⁸ de la década del '30; se vislumbra una subordinación a la potencia de turno. Cabe nombrar la influencia de la libra y el consiguiente poderío del dólar americano. Así una nación puede mostrarse influenciada a las acciones de otros países, como las potencias económicas.

¹⁸ PABLO GERCHUNOFF, LUCAS LLACH. "El ciclo de la ilusión y el desencanto". Editorial Emecé 2007. Página 124. Relación comercial establecida hasta 1940 entre Argentina (proveedor de insumos), Inglaterra (comprador de insumos Argentina, carne y cereales) y Estados Unidos (proveedor principal de manufacturas).

Es innegable que los países son diferentes y poseen culturas disímiles. Analícese el concepto de nación extraído del diccionario de la Real Academia Española: "*conjunto de personas de un mismo origen y que generalmente hablan un mismo idioma y tienen una tradición común*".

Se habla de un conjunto de personas con una cultura similar. Esta cultura es propia, generalmente de cada país. Por lo tanto, existen numerosos métodos, costumbres como también normativa que ha sido aplicada en un país foráneo y que por su carácter innovador es aplicado luego en otros.

La experiencia internacional y sus innovaciones suelen lograr que los países realicen una especie de benchmarking¹⁹ sobre las otras naciones y así incorporar normativa que puede ser aplicable a la realidad o a determinado fenómeno.

Finalmente, el otro aspecto a considerar es la globalización. Ésta tuvo su apogeo en la década de los noventa. Con el fin de la Segunda Guerra Mundial es conocida la tendencia a la liberación de trabas al comercio internacional. Organismos han sido creados con este fin, tal como la Organización Mundial de Comercio en 1995 (como reemplazo del GATT) y también se han consolidados integraciones económicas como la Unión Europea.

Estos fenómenos de unificación del comercio, liberalización y eliminación de trabas se instrumentan en tratados y protocolos. Las constantes negociaciones tienen como producto acuerdos que deben ser aceptados por los miembros para que entren en vigor.

Existen numerosos tratados que han sido aceptados y que repercuten en diversos aspectos de la economía. En Argentina cuando se ratifican dichos tratados internacionales, éstos adoptan jerarquía constitucional. La importancia no es menor, debido a que condiciona la estructura legislativa nacional que posteriormente se planea implantar.

Para dejar más claro el argumento precedente, se toma como ejemplo el Protocolo de Kyoto. Este acuerdo internacional tiene por objetivo disminuir las emisiones

¹⁹ Benchmarking: El proceso de comparar el desempeño contra las prácticas de otras compañías, con el propósito de mejorar la actuación. Concepto extraído de: KOONTZ - *Administración: una perspectiva global* - Onceava - 1998 - Ed. Mc Graw-Hill – México.

gaseosas. La ratificación implica condicionar el establecimiento de normativa al respecto ya que se debería cumplir con disposiciones internacionales de dicho tratado.

En conclusión, las negociaciones de índole internacional influyen en la estructura normativa nacional.

Hasta aquí se expusieron diversos fenómenos que pueden afectar la realidad económica y tributaria de un país.

***Capítulo 2 - Ecologismo en el sistema tributario actual.
Experiencia en tres países seleccionados (Reino Unido,
Estados Unidos y Argentina)***

INTRODUCCIÓN

Se debe recordar que la aplicación o no de un tributo depende de la esfera legislativa del país. Además, la labor del poder legislativo es congruente con la realidad imperante y con lo que se espera de ella.

Es importante reconocer que los planes que conducen los estados están compuestos por políticas e instrumentos que responden a las necesidades más relevantes. En otras palabras, el Estado conductor administra los recursos con el fin de satisfacer necesidades que responden a un contexto y porqué no al paradigma contemporáneo.

¿Por qué algunos países tienen mayor grado de conciencia ecológica? La respuesta inicial podría enfocarse desde el nivel de desarrollo de ese país. Naciones como Suecia, Holanda, Dinamarca, entre otras; integran lo que se conoce como países desarrollados. La idea precedente podría ser asociada con la lógica del concepto "*pirámide de necesidades*" propuesto por Abraham Maslow en 1943. El razonamiento es el siguiente: los países desarrollados se encuentran con una problemática muy diferente a la imperante en aquellos considerados subdesarrollados. Así, en los segundos se debaten cuestiones básicas relacionadas con salarios, crecimiento económico, organización estatal y en los primeros situaciones de una complejidad superior.

La ausencia de políticas orientadas a la superación de inconvenientes generados por la contaminación, puede estar relacionada con un crecimiento de la economía no planificado. Así, un gobierno carente de recursos podría no reglamentar determinadas actividades para especular con el crecimiento económico de un sector.

Se advierte además que existe una estrecha relación entre lo que se espera de la labor de la administración pública y los costos que aquella representa. En otras palabras, se hace referencia a una relación costo y beneficio en las finanzas públicas. Por lo tanto, el "*costo administrativo*²⁰" se transforma en un elemento importante en el análisis de la viabilidad de aplicación del impuesto ambiental. El fundamento radica en

²⁰ "La valoración y recaudación de un impuesto requiere la existencia de personal y equipo técnico" HACIENDA PÚBLICA TEÓRICA Y APLICADA, Richard Musgrave. Edit. McGraw Hill Edición 1992. Página 340. Podrían ser definidos como aquellos que se incurrir en la ejecución, control y operación de la administración pública para cumplir con un determinado objetivo, por ej. Aplicación, recaudación, control del impuesto a la renta.

que existen otras figuras económicas –como por ej. Los subsidios- que podrían ser aplicables de manera más efectiva²¹.

Finalmente, considérese la estrecha relación entre un fenómeno ambiental y la correspondiente "*política ambiental*". No debe olvidarse que la protección ambiental implica que los gobiernos deben intervenir en la economía y generalmente, es difícil definir el correcto grado de intervención.

En conclusión, lo que se pretende del presente capítulo es: brindar una breve descripción acerca del nivel de desarrollo del ecologismo²² en el sistema tributario actual para tres países seleccionados. Estos son: Reino Unido, Estados Unidos y la República Argentina. ¿Por qué seleccionar específicamente estas naciones? La respuesta radica en el ordenamiento de sus gobiernos: tómesese el Reino Unido, de carácter unitario versus Estados Unidos federal; Argentina se ha seleccionado como comparación de ambos.

ANTECEDENTES: CONCEPTOS

La mayoría de las veces, cuando se selecciona un concepto para analizarlo es fácil demostrar que éste es el producto de la evolución temporal. Se podría decir, que dicho concepto generalmente muta y se adecua al pensamiento de diversas épocas. El caso de los impuestos ambientales no es la excepción y su nacimiento se remonta a mediados de la década de 1960.

Como se adelantó en el marco teórico, lo que se pretende con un tributo verde es lograr el nexo entre una problemática natural y el tratamiento económico. Se explicó además que existe una perspectiva neoclásica que considera el efecto de las externalidades negativas de una actividad. Ahora bien, dicho nexo de carácter económico lo representa la economía ambiental. Ésta, específicamente trata la importancia del entorno ambiental para la economía y la manera de regular la actividad económica para lograr un equilibrio entre objetivos ambientales, sociales y productivos

El campo de estudio de la economía ambiental se reconoce a fines de la década de 1950 y a principios de la de 1960, debido a las contribuciones de la institución

²¹ Nótese que se pretende con efectividad al conjunto de dos cualidades: contrarrestar una externalidad (así como el objetivo) y con el menor consumo de recursos (podría ser: la solución menos costosa en el ámbito administrativo).

²² Entiéndase en el presente trabajo al término ecologismo como la concientización ecológica del ser humano que busca la preservación del medio ambiente así como su equilibrio.

Resources for the Future o Recursos para el Futuro. Se trata de una organización de investigación sobre economía ambiental y economía de los recursos naturales. Entre las contribuciones más importantes se encuentran los trabajos de científicos integrantes; ellos son: Alan Kneese (impuesto sobre las emisiones en 1968), John Krutilla (bases sobre cómo se ven los ambientes naturales, 1967) entre otros.

Con el desarrollo de la disciplina "economía ambiental" se genera una vertiente conocida como "economía ecológica". Si bien ambas buscan proveer información para la toma de decisiones de problemas ambientales existen diferencias; las que se detallan a continuación:

	Economía Ambiental	Economía Ecológica
Profesionales que la desarrollan	Principalmente economistas	Se involucra a ecologistas
Concepto de valor	El valor para la sociedad se deriva de los valores individuales que poseen los miembros de la sociedad	Punto de vista biofísico del valor: ej. Medir el valor en función del contenido de energía
Problemas ambientales de largo plazo	Se suman todos los beneficios y costos y se los extiende a largo plazo. Luego se aplica una tasa de descuento.	Manejan las decisiones de largo plazo en función de la sustentabilidad. No se debería iniciar una acción que no sea sustentable a largo plazo.

Esquema y recopilación del autor- Información extraída de Osmar Buyatti Impuestos Ambientales

¿Cuál es la razón por la cual se toma como antecedente estas disciplinas? La respuesta es la siguiente. La economía se refiere a la administración de recursos que son escasos. Por lo tanto, estas ramas de la economía buscan facilitar las decisiones respecto de los recursos naturales. Además, proponer herramientas y políticas que puedan utilizarse para intervenir en el mercado.

EXPERIENCIA INTERNACIONAL: UNIÓN EUROPEA

La política ambiental de la Unión Europea (en adelante UE) es una de las más evolucionadas. De ella se receptan algunos principios como la "*subsidiariedad*" y el "*contaminador paga*". El primero de ellos, se refiere a la potestad que poseen los Estados miembro de definir su política ambiental aun cuando exista el proceso de

integración económica. El segundo, implica que los contaminadores deben abonar por el perjuicio que generan al ambiente.

El concepto de que el contaminador paga no es una regla preestablecida. Pero constituye uno de los principios sobre los que se basa la tributación ambiental.

El desarrollo de la política ambiental en la Unión Europea, responde a un sistema basado en directrices. Se conoce como *directriz* a una política vinculante para todos los estados miembro; el concepto es muy similar a la de una ley que contiene los presupuestos mínimos. La diferencia radica en que la reglamentación por medio de leyes debe ser realizada por cada uno de los países firmantes. Como ejemplo de directriz, en la UE existe aquella que regula las emisiones de sulfuro para los grandes establecimientos generadores de electricidad y que data de 1988.

Si bien se hace referencia a los países referentes del desarrollo, el Mercado Común del Sur (en adelante MERCOSUR) ha desarrollado el mismo sistema a través de las Directrices Básicas en Materia de Política Ambiental GMC/RES N° 10/94²³ con el objetivo de *"formular y proponer directrices básicas en materia de política ambiental, que contribuyan al desarrollo de una gestión conjunta de los Estados Partes en el ámbito del MERCOSUR"*.

En el anexo I se expone una tabla con un listado de tributos ambientales aplicados dentro de la comunidad europea y países escandinavos.

EXPERIENCIA INTERNACIONAL: EL CASO DEL REINO UNIDO

La particularidad que presenta esta potencia europea es que puede ser considerada la precursora de las medidas tributarias ambientales. Así como cuna de renombrados economistas Gran Bretaña es considerada la pionera de los tributos verdes con su "impuesto al humo" en 1273.

Con el tiempo, llegando al siglo XIX se identificaron como nocivos los vapores de la industria química; principalmente el ácido hidroclorehídrico emanado durante la fabricación de carbonato de sodio. Por lo cual, en 1863 se sanciona la ley sobre el

²³ <http://www.ambiente.gov.ar/?idarticulo=2116>.

Álcali o "*Alkali Act*"²⁴. Ésta puede ser definida como la primera legislación precisa sobre la contaminación del aire con límites máximos en el ámbito industrial. Incluso llegó a reemplazar lo que se conocía como tabla de Ringelmann cuyo uso era medición de la densidad de los humos.

La normativa británica destinada a regular las emisiones gaseosas fue evolucionando. Incluso, el Alkali Act fue modificado en varias ocasiones hasta constituir el Alkali Regulation Act en 1906. En lo que respecta al período comprendido entre 1928 y 1971 el Álcali ha sido reglamentado a través de "*Alkali orders*"²⁵.

A continuación se exponen, de manera gráfica, las variantes de este ordenamiento británico.

Variantes del Álcali	Países de aplicación
Alkali Regulation Act (1906)	Gran Bretaña
Alkali Works Orders (1927)	Inglaterra y Gales
Alkali Work Regulation (1951)	Escocia

Esquema y recopilación del autor – Traducción Personal: Industrial Air Pollution Handbook.

Hasta aquí se ha propuesto desarrollar de manera sintética los antecedentes legislativos para las emisiones gaseosas al ambiente en el Reino Unido.

EXPERIENCIA INTERNACIONAL: EL CASO DE INGLATERRA. PANORAMA TRIBUTARIO ACTUAL

Debido a que el tema central de esta tesis es investigar en el ámbito tributario ambiental; en esta sección se pretende describir de manera sintética y clara el panorama de los tributos verdes en Inglaterra.

Antes de comenzar con el desarrollo de este apartado es interesante describir la organización gubernamental de este país. Una característica fundamental de Gran Bretaña es que se trata de una monarquía parlamentaria. Es decir, un régimen unitario donde existe un sólo nivel de gobierno de índole nacional y responsable de todas las funciones; sin embargo, puede llegar a coexistir un nivel subnacional. Actualmente, el

²⁴ Informe del Comité de Expertos de la OMS (1959)

²⁵ Translation of: Industrial air pollution handbook. Contaminación del aire por la industria Autor Albert Parker, José Costa Lopez, Rubén Simarro Dorado. Publicado por Reverté, 1983. 709 pgs.

Reino Unido²⁶ es un Estado constituido por Escocia, Inglaterra, Irlanda del Norte y Gales que responde a un sistema parlamentario con sede en Londres; pero con tres administraciones nacionales en Belfast, Cardiff y Edimburgo, las capitales de Irlanda del Norte, Gales y Escocia.

¿Para la tributación, cuál es la importancia de la organización de gobierno de un país? La importancia reside en el grado de descentralización fiscal. Según informes de la OCDE, los países que poseen un grado mayor de descentralización llegan a ser económicamente más competitivos, sin embargo, también aumenta su riesgo. Además, un argumento muy defendido a favor del federalismo y la descentralización es el siguiente: los gobiernos locales conocen mejor los problemas y las necesidades que afectan a la comunidad por su contacto directo; principalmente respecto de los problemas ambientales.

Reino Unido cuenta con tres autonomías establecidas tras el referéndum de 1999 en Escocia, Gales e Irlanda del Norte. Los poderes para recaudar y modificar impuestos continúan en el gobierno central. Éste se encuentra representado por el Tesoro, que constituye el Ministerio de Economía y Finanzas de Gran Bretaña. En otras palabras, es el responsable de formular e implementar las políticas económicas y financieras del gobierno²⁷. Sin embargo, a "*Escocia le fue otorgado el derecho de aumentar el índice básico de impuestos hasta un 3%²⁸*", pero hasta ahora nunca lo ha ejercido.

La potestad tributaria nacional no es ilimitada; la reglamentación interna está influenciada por el derecho internacional, entre otros factores. Con este criterio, el Estado nacional determinará su normativa en subordinación de principios supranacionales. Tómese el Protocolo de Kyoto; Inglaterra se encuentra adherida a dicho protocolo²⁹. Entonces, la relación es la siguiente: ¿cuáles son las normas destinadas a regular las emisiones gaseosas y quién tiene la potestad para crearlas (tema central de este trabajo)? Como medidas adoptadas por esta potencia europea, para cumplir con derecho internacional y paliar los efectos de las emisiones gaseosas, se emplearon diferentes sistemas. Uno de ellos es el de los permisos; en Inglaterra existen "esquemas de comercio de emisiones" conocidas como UKETS y cuyo objetivo

²⁶ <http://www.direct.gov.uk>. Información extraída del sitio oficial del gobierno británico. Traducción personal.

²⁷ Op cit - <http://www.direct.gov.uk> - Traducción personal

²⁸ <http://www.oecd.org> - Sitio oficial de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.

²⁹ Acuerdo internacional que tiene como objetivo la reducción de emisiones gaseosas contaminantes de efecto invernadero.

es la reducción de emisiones de gases en la industria. En dicho sistema existen participantes directos y los participantes del programa de cambio climático. Los primeros, negocian los créditos; y los segundos, merman la contaminación a cambio de beneficios tributarios.

Michael Grubb, profesor del Imperial College de Londres declaró a favor respecto del sistema de permisos; y explicó: quienes emitan menos podrían obtener ganancias (...) lo cual llevaría a que en un futuro se genere un mercado mundial de dióxido de carbono. Desde el lado de la oferta, los vendedores son los poseedores de créditos por no haber superado los límites de emisión tóxica permitidos. Desde la demanda, los compradores son demandantes de los créditos. Asimismo junto con el precio se debe abonar una multa elevada por no haber implementado medidas ecológicas. El método, gravoso para la "demanda", lograría reducir los niveles de CO₂ (dióxido de carbono)³⁰.

Sin embargo, para aquellos que no consideran efectiva la política tributaria ambiental, la European Environment Agency (en adelante EEA)³¹ publicó los ingresos tributarios ambientales de Inglaterra, los ingresos llegaron a constituir aproximadamente el 12% del total recaudado:

Tributo ³²	Recaudación en millones de libras
Impuesto a los combustibles	23.212
Impuesto a los vehículos	4.800
IVA sobre combustibles	4.097
Tasa según pasajero de avión	856
Impuesto sobre la deposición de residuos	674
Impuesto sobre cambio climático	768
Impuesto sobre autos corporativos	1.900
IVA sobre combustibles domésticos	128
Tasa sobre extracción de agua	328

European Environment Agency. Agencia Europea del Ambiente. Traducción Personal

Cabe destacar que la caída de la recaudación no implica un fracaso de los impuestos verdes. Se ha explicado que la verdadera finalidad de ellos es cambiar conductas

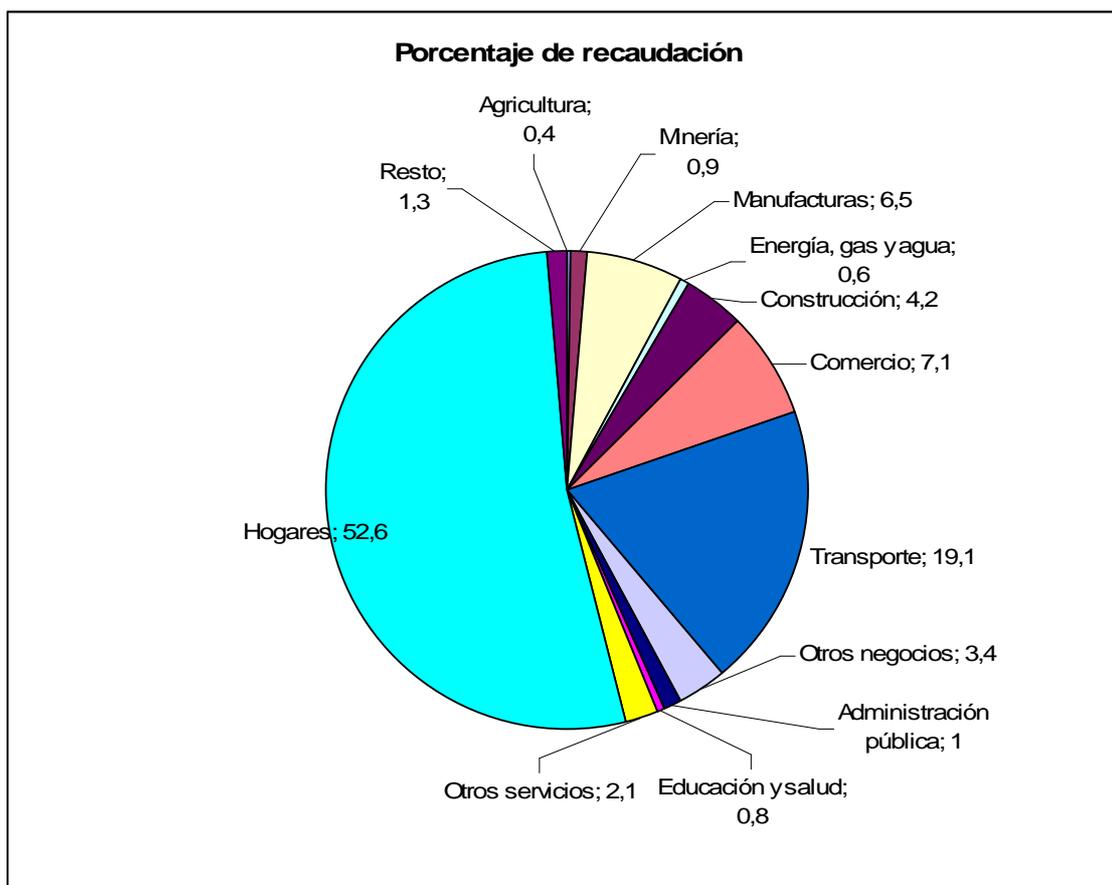
³⁰ <http://www.eea.europa.eu>. European Environment Agency. Agencia Europea del Ambiente. Traducción personal.

³¹ Agencia Ambiental de la UE. Cuenta con 32 miembros, y su labor principal es la de analizar, publicar y relevar información ambiental del continente.

³² Ibid.- Osmar Buyatti Impuestos Ambientales página 337.

nocivas. Por lo cual, una caída en los ingresos fiscales podría ser indicador del cumplimiento de los objetivos de este tipo de gravamen.

El siguiente gráfico se ha realizado en función de la información extraída del informe número 18 de la EEA llamado "Environmental Issues" para el 2002, y en el cual muestra la ingreso obtenido de impuestos ambientales por área en la que se aplican. Asimismo, los valores están expresados en porcentaje de recaudación.



Elaboración del autor en base a información extraída del Informe número 18 de la EEA "Environmental Issues" para el 2002 Traducción Personal

¿Cuál es el tributo ambiental más importante? En términos de recaudación el principal es el impuesto a los vehículos. Revisten una alta complejidad debido a que generan diversas externalidades negativas al ambiente tales como el ruido, los gases, la congestión, etcétera. Dicho gravamen se calcula en función a la emisión de CO2 (dióxido de carbono) a la atmósfera por kilómetro. Existiendo un valor de emisión asociado a diferentes categorías de vehículos por ejemplo, los vehículos de la banda A emiten 226 gr., de CO2. Es considerado de carácter regresivo.

A continuación se exhibe de manera esquemática información referida a los impuestos ambientales en Inglaterra.

Tributo	Descripción	Recaudación
Al transporte	Incentiva a mejorar la planta automotriz.	Recaudación estimada para el 2006/07 es del 1% en la recaudación tributaria. Aproximadamente 5 billones de libras.
Impuesto al camino	Se destinaría a la ciudad de Londres. Objetivo: disminuir la congestión y la emisión de gases efecto invernadero.	Se planea su aplicación
Impuesto sobre el pasajero de Avión	Fundamentación: consumo de combustible y su emisión. Se diseñó como impuesto ambiental aunque existen dudas respecto a su naturaleza.	Llegó a ser de 0.9 billones de libras en el año 2005. Logrando el billón en el período 206/2007. El Departamento de Transporte de Inglaterra informó que no lo gran cubrirse las externalidades generadas.

Recopilación y esquema de información extraída de Osmar Buyatti Impuestos Ambientales

Finalmente, otro aspecto relevante a discutir es la traslación de la carga. Reviste un fenómeno importante que no puede estar exento a la consideración si se discuten propuestas de aplicación de gravámenes. Algunos defectos tributarios son conocidos como efecto piramidación o impuesto sobre impuesto. Es fundamental para el diseño de un impuesto determinar la incidencia del mismo. En otras palabras, se debe definir sobre quiénes recae la carga.

Si bien, la recaudación verde es de notable importancia en este país, y es favorable para el erario público no es el único elemento a considerar. También se debe cuestionar el aspecto distributivo. Algunos de estos instrumentos son considerados regresivos, ya que afectan al contribuyente de menor capacidad contributiva. Tómese por ejemplo el Impuesto sobre los combustibles; su efecto mediato es lograr que el costo marginal de cada viaje sea mayor. Por lo tanto, los instrumentos económicos susceptibles de ser aplicados deberán sufrir numerosas pruebas de factibilidad de aplicación. No se trata de cubrir una externalidad negativa a costa de los

contribuyentes o sólo de aumentar los ingresos públicos, sino de armonizar objetivos ambientales y económicos.

EXPERIENCIA INTERNACIONAL: EL CASO DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA³³

Estados Unidos de América es un país desarrollado e indudablemente una potencia desde la primera guerra mundial. Una característica fundamental que posee, si se pretende realizar una comparación con Argentina, es su naturaleza federal. Esto es importante para definir quién tiene la potestad tributaria para crear tributos ambientales.

En el país anglosajón, la legislación ambiental data de mediados del siglo XIX; sin embargo, la normativa trascendental y sustantiva surge en la década de 1960. En este período, EEUU reunía características necesarias para consolidarse como una potencia; tales como: el tamaño de su mercado interno, el desarrollo de la industria automotriz, entre otras.

Es de destacar, que el incremento de plantas automotrices en el Estado de California significó el motivo de desarrollo de legislación ambiental nacional sobre emisiones gaseosas. Dicha normativa establecía que los productores debían instalar dispositivos anticontaminantes.

Con el tiempo, desde las esferas legislativas nacionales se decidió –en función de la complejidad del control- que quienes debían reglamentar este tipo de fenómeno eran los estados. De esta manera se definieron objetivos federales llamados "*Planes estatales de puesta en práctica*" que debían ser congruentes con los planes internos.

En 1970 con el auge del ecologismo se crea, para el ámbito nacional, la EPA o "*Environmental Protection Agency*". Institución destinada a fijar el límite de emisiones gaseosas para cada industria. A esta medida le siguieron las "*Enmiendas de Aire Limpio*".

Finalmente, desde la década de 1990 y hasta la actualidad Estados Unidos maneja un sistema de incentivos económicos para combatir la polución atmosférica. Estos incentivos están compuestos por permisos transferibles de emisiones.

³³ *Ibíd.*- Osmar Buyatti Impuestos Ambientales, Economía Ambiental de Kolstad, Informe de la OMS 1958.

¿Cómo funcionan los permisos transferibles? Básicamente el mecanismo es el siguiente: una empresa que reduce la contaminación por debajo del límite preestablecido recibe créditos para aumentar sus emisiones en lugares de mayor contaminación.

Existe bibliografía divergente en cuanto a la fecha de su aplicación del sistema de permisos de emisión. Según R. Antonio, data de 1987 con el "*Programa de Negociación del Plomo*" en las refinerías de petróleo. Dichos permisos eran autorizados por la EPA.

En la actualidad existen otros permisos de emisión, los cuales se enumeran a continuación: el sistema de permisos para los gases CFC (el cual sigue los lineamientos del Protocolo de Montreal) y el sistema establecido para las emisiones de SO₂ o dióxido de azufre (determinado por el programa de lluvia ácida de 2000 de la EPA).

Estas son las características más importantes de la legislación económica ambiental de los Estados Unidos de América en relación a las emisiones gaseosas.

EXPERIENCIA INTERNACIONAL: EL CASO DE ESTADOS UNIDOS. PANORAMA TRIBUTARIO ACTUAL³⁴

En esta sección se pretende describir el aspecto tributario ambiental de Estados Unidos de América. Para ello se realizará una breve descripción acerca del manejo presupuestario.

En la historia presupuestaria³⁵ norteamericana existieron tres etapas. La primera, hasta 1921, se caracterizó por una marcada influencia del Congreso. La segunda, hasta mediados de 1970, signada por un ordenamiento de las cuentas públicas y un manejo centralizado del poder ejecutivo. Finalmente, la tercera, que se extiende hasta la actualidad, marcada por una lucha entre el ejecutivo y el legislativo por lograr mayor eficiencia en la relación ingreso/gasto.

³⁴ "The United States Experience with Economic Incentives for Protecting the Environment" Office of Policy, Economics, and Innovation Office of the Administrator U.S. Environmental Protection Agency Washington, DC. Traducción y adaptación personal. <http://yosemite.epa.gov> Sitio Web oficial de la EPA.

³⁵ Humberto Petrei, "PRESUPUESTO Y CONTROL" Pautas de reforma para América Latina, Banco Interamericano de Desarrollo, 1997. Capítulo 2: La experiencia de países industrializados: Estados Unidos.

Durante el período de predominio del congreso, éste tuvo prácticamente el control de las decisiones financieras. Puede decirse que también fue una etapa de desarrollo constitucional. El mayor avance fue establecer que no se podía disponer de los ingresos públicos ni mucho menos recaudar sin amparo de la ley. La segunda etapa, está influenciada por los conflictos bélicos y la segunda guerra mundial. En esta fase la potestad recaudatoria se centralizó en el gobierno nacional volviendo a reforzar el papel del Estado federal.

Estados Unidos ostenta un sistema de gobierno de índole federal. Es decir, posee un gobierno central, y uno de nivel subnacional, correspondiente a los Estados. Puede decirse que la estructura fiscal americana es descentralizada. ¿Cuál es el motivo de la descentralización? La fundamentación radica en proteger los recursos legítimos de los estados en relación al posible exceso en las atribuciones del gobierno central.

Como se ha dicho, la tendencia estadounidense respecto de la potestad tributaria, se dirige hacia la descentralización. Sin embargo, la política tributaria ambiental desarrollada en ese país se le debe a la EPA. Este organismo fue creado en 1970. En ese preciso año, la Casa Blanca y el Congreso trabajaron juntos para establecer un organismo dedicado al ambiente. La razón de su creación estuvo ligada a la creciente demanda de agua potable, así como de aire y suelos libres de contaminación. Es así, que el propósito inicial de la institución no se tradujo como un ataque coordinado del gobierno sobre los agentes contaminantes; el propósito originario estuvo relacionado con la tarea de reparar los daños del ecosistema y crear una conciencia ecológica en los "americanos".

Desde la *Environmental Protection Agency*, se consideran tres elementos económicos como términos intercambiables entre sí; ellos son: las tarifas o *fees*, las cargas o *charges* y los impuestos o *taxes*. En otras palabras, se los define como incentivos económicos para disminuir la tasa de polución nacional. La razón de este tratamiento igualitario es que los tres instrumentos responden al principio del "*contaminador pagador*". Es decir, aquellos agentes contaminantes deberán pagar una tarifa, un cargo o un impuesto por el tipo de contaminante que liberen al ambiente.

¿Por qué la perspectiva favorable del gobierno respecto de los tributos ambientales? Se los consideran medios atractivos porque constituyen herramientas capaces de administrar el impacto al ambiente, ya que designan un costo explícito a la contaminación. Por otro lado, los agentes nocivos pueden cuantificar fácilmente la

magnitud de su ahorro fiscal si reducen su monto de polución. Sin embargo, la desventaja fundamental es que no garantizan un monto exacto de internalización de costos sociales.

En conclusión, tasas, cargos, e impuestos son ampliamente recaudados en todos los niveles de gobierno. Es decir, se reitera que existe descentralización de potestades tributarias en materia de implementación de gravámenes ambientales. Actualmente, cargas relacionadas con las emisiones gaseosas a la atmósfera son impuestas en California, Texas y otros Estados. Impuestos sobre la descarga de efluentes al agua basados en el volumen de toxicidad son cobrados en Washington, New Jersey y Winsconsin. Con criterio similar se recaudan contribuciones relacionadas con desechos tóxicos sólidos.

Si los impuestos ambientales fueron creados como tasas buscan igualarse al daño sobre los ecosistemas o bien como medios destinados a modificar las conductas personales, es cuestionable. Según el gobierno nacional de los Estados Unidos, las alícuotas no están definidas en el nivel susceptible de lograr los objetivos de la EPA. Aunque en casos puntuales los incentivos económicos actúan como mecanismos de control de la contaminación.

A continuación se exponen gráficamente las medidas económicas que son aplicadas en EEUU respecto del cuidado del ambiente:

Medio	Pro	Contra
Impuestos	Estimulan el desarrollo tecnológico	La cuantificación de la alícuota es dificultosa.
Subsidios	Muy populares en el ámbito político	Costosos para las finanzas públicas
Permisos negociables	Buenos cuando existe gran disparidad en los niveles de contaminación en diversas áreas del país.	Los costos de transacción pueden ser muy elevados.

Recopilación y esquema de información extraída del sitio Web oficial de la Environmental Protection Agency (E.P.A) – Traducción Personal

Asimismo, esquemáticamente se muestran los medios económicos existentes:

Tipo	descripción	Recaudación	Destino de la recaudación del gravamen
Contribuciones	Se aplican sobre la	New Jersey	Pueden ser de carácter

Tipo	descripción	Recaudación	Destino de la recaudación del gravamen
sobre el agua o "water fees"	utilización de aguas: de la superficie terrestre así como de las napas freáticas o capas edáficas, y también sobre el agua susceptible de ser consumida o potable. No existen impuestos nacionales que graven la emisión de contaminantes a este recurso.	recaudó 2.8 millones anuales de un impuesto al agua de \$0.01 por cada 1000 galones consumidos.	directo o indirecto. Los ingresos provenientes de los segundos se dirigen al tratamiento del agua o a evitar su uso inadecuado. La mayoría de estos tipos de gravámenes están destinados a cubrir el costo del tratamiento del recurso.
Impuestos sobre las ³⁶ emisiones gaseosas o "air charges"	Tampoco existen impuestos de índole nacional sobre este tipo de emisiones.	Carga básica: 25\$ por tonelada de emisiones tóxicas a la atmósfera según el criterio de gases. En Maine las cargas son variables, existiendo valores monetarios graduales en función de categorías.	Fomentar el desarrollo de la tecnología en los procesos industriales.
Cargas sobre la acumulación de residuos tóxicos o "Solid Waste Disposal Fees"	La nueva tendencia es recaudar tributos al consumidor final para fomentar el reciclaje de residuos. Su aplicación es tanto estatal como a nivel de comunidad o municipalidad.	Están dispuestos en los impuestos sobre la propiedad del inmueble. Su implementación es variable.	La recaudación se destina a desarrollar programas de reciclaje.

³⁶ Recopilación y esquema de información extraída del sitio Web oficial de la Environmental Protection Agency (E.P.A) – Traducción Personal
Las enmiendas del Aire Limpio o *Air Act Amendments* de 1990 requirió que a nivel de cada estado se impongan impuestos sobre emisiones así como permisos.

Finalmente, EEUU es una nación categorizada como desarrollada. Existen numerosas razones para definirla de esa manera. La legislación ambiental importa una de las más adelantadas. Los diversos instrumentos económicos aplicados para cubrir las externalidades son prueba fehaciente de ello.

EXPERIENCIA NACIONAL: REPÚBLICA ARGENTINA³⁷

Como se ha establecido anteriormente, la problemática del medio ambiente y el estado de los recursos naturales tuvo su impulso en la década de 1970. En otras palabras, se marca una fecha que determinaría el inicio de la preocupación respecto de la disponibilidad de los recursos naturales.

Principalmente la inquietud referente a la ecología se desencadena en foros internacionales. Como origen puede citarse la primera reunión de las Naciones Unidas (en adelante ONU) sobre el ambiente, denominada "*Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Humano*" (Estocolmo 1972).

La década del ochenta es la generadora del concepto de sustentabilidad; su nacimiento data de 1987 y es establecido en el Informe elaborado por la "*Comisión Mundial para el Medioambiente y el Desarrollo de la ONU, encabezado por Gro Harlem Brundtland denominado "Nuestro Futuro Común" y ratificada en Johannesburgo, 2002*".

La sociedad argentina era testigo del creciente detrimento del suelo como producto de la actividad agropecuaria indiscriminada. Este fenómeno hizo que el país estuviese presente desde los inicios en las discusiones ambientales. Considérese la degradación de las tierras como consecuencia directa del impulso del modelo agro exportador (1880, presidencia de Julio Argentino Roca).

¿Puede determinarse un momento de nacimiento de la conciencia ambiental en los argentinos? Algunos autores consideran que podría definirse en 1940. En esta década se da el puntapié inicial al pensamiento conservacionista. En el año 1940, el Ministerio de Agricultura publicó las normas técnicas para corregir la erosión de los suelos.

³⁷<http://www.inta.gov.ar/parana/info/documentos/suelos/otros/legislacion.pdf>. Base de datos.

A continuación se expone una breve cronología:

1953	Proyecto de Conservación del Suelo Agrícola (Instituto de Suelos y Agrotecnia)
1970	Anteproyectos de ley de conservación de suelos
1980	la ley nacional 22.428 de "Conservación y Recuperación de la Capacidad Productiva de los Suelos"

Recopilación y esquema de información extraída del sitio Web oficial del INTA (Instituto Nacional de Tecnología Agropecuaria)

Aun considerando lo expuesto anteriormente hay quienes afirman que en Argentina la conciencia ambiental es actual. El fundamento de ello radica en que a partir de 1975 se instalaron polos fabriles en varios puntos de la nación y cuya instalación no fue aceptada en otros países por su nocividad; tómesese como ejemplo la fábrica de soda Solvay en Río Negro.

¿Por qué Argentina no posee un nivel de preocupación ambiental ni de legislación ecológica como otros Estados? Puede estimarse lo siguiente: Argentina es un país en desarrollo, donde el nivel industrial es relativamente bajo; las preocupaciones sociales se encuentran en otros temas. Lo importante es comenzar a implementar instrumentos capaces de paliar los daños en el ambiente. Su creación es importante aun cuando el grado de daño ambiental es bajo; ya que lo que se pretende es conducir o guiar de manera ordenada el crecimiento industrial. Así, de una manera racional ligar objetivos económicos y ambientales.

Capítulo 3- Características generales

FUNDAMENTACIÓN Y ANÁLISIS ECONÓMICO DEL TEMA ELEGIDO

Como se ha mencionado el tema central de esta tesis es desarrollar un impuesto ambiental que grave las emisiones gaseosas de la industria a la atmósfera. La razón de tratar este tema es encontrar una herramienta económica capaz de paliar los daños o impactos negativos al ambiente como al usuario de él. En la presente sección se hará una descripción detallada de porqué se seleccionó un tributo de esta índole.

Inicialmente, se considera trascendental tratar el fundamento de la elección desde el plano económico. La importancia radica en los beneficios que brinda la economía con la cuantificación y representación gráfica de un fenómeno; cuestión imprescindible para el entendimiento del problema.

Cuando un individuo desarrolla una actividad perniciosa para el ambiente, como es el caso de las emisiones gaseosas, genera dos efectos: a) daña el ambiente; entiéndase también como daño al impacto negativo sobre los usuarios de dicho ambiente (este concepto será llamado "externalidad"); y b) utiliza gratuitamente los servicios del ambiente (funcionamiento del ecosistema) así como sus recursos. En el capítulo "marco teórico" se brindó un análisis de la externalidad, el costo marginal privado del productor y el costo social.

A su vez, se debe tener presente que la acción de reparar el daño reviste un costo. El balance de estas actividades puede apreciarse, gráficamente:

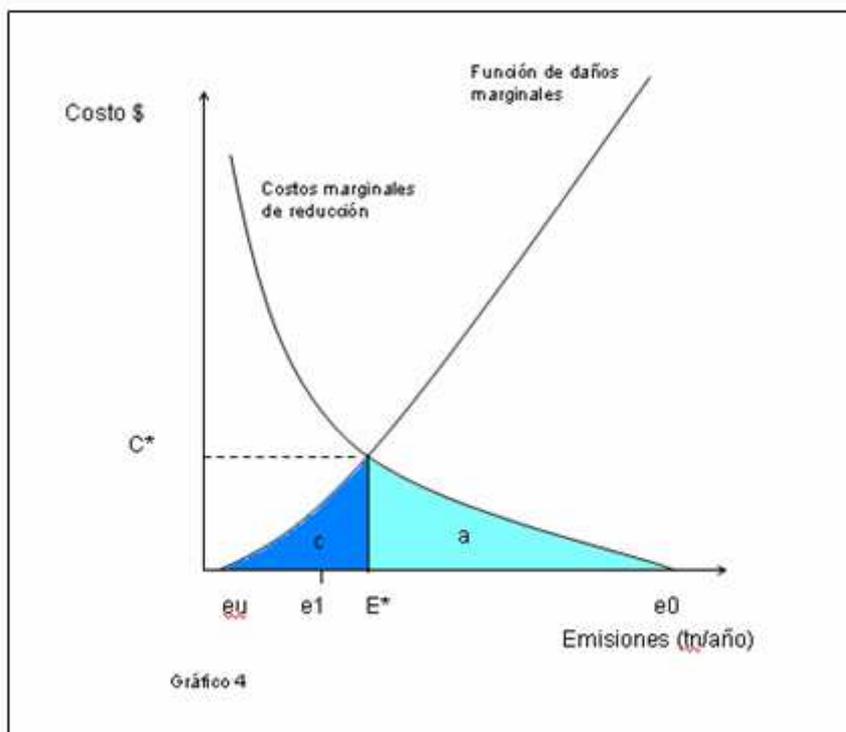


Gráfico tomado de Política Económica Argentina (Clase N° 18 26/10/2007). Parte IV Políticas Específicas. Punto 18: Política Ambiental. Universidad Nacional de Córdoba.

La "función de daños marginales" representa la unidad de daño agregado frente a un aumento unitario de emisiones al ambiente. Su pendiente muestra que a medida que dichas emisiones aumentan la proporción en que se incrementa el costo es mayor; es decir que su relación es creciente y no de comportamiento lineal.

Asimismo, se puede observar un nivel permitido de vertido simbolizado con el término "eu". Así, debajo del punto "eu" las emisiones son inocuas.

Ahora bien, el área debajo de la curva de daños marginales representa el daño total del vertido medido en costos.

Otro elemento de este gráfico es la función de "costo marginal de reducción". Ésta, muestra que la disminución de las emisiones no es gratuita, si lo fuera la reducción aconsejada (desde la economía) sería total. Además no se debe perder de vista que estas actividades, catalogadas como perjudiciales, son utilidad para el resto de la sociedad por lo cual sería imposible suprimirlas por completo.

Otra vez, su comportamiento no es lineal, debido a que si aumenta la cantidad deseada de reducción aumenta en mayor proporción el costo de disminuirlas. Del

mismo modo el área debajo de la curva de "costo marginal (CMg) de reducción" representa el costo total de reducción de las emisiones.

La pregunta fundamental ahora es ¿qué nivel de emisión es el deseable? El punto deseable es E^* , ya que es allí el momento en el que el CMg de reducir se iguala al daño marginal causado por las emisiones gaseosas. Considérese que es el punto donde se minimizan los costos.

Aclaración: un punto situado a la derecha de E^* implica que el daño ambiental es mayor al costo de su reducción. La sociedad desea que bajen las sustancias tóxicas. Por otro lado, un punto situado a la izquierda de E^* significa que la sociedad coloca mayores recursos que los necesarios en reducir el daño de las emisiones gaseosas.

Dado E^* de emisiones el costo total social está representado por el área c.

En conclusión, desde la perspectiva de la economía deben considerarse las siguientes reflexiones: a medida que aumentan las emisiones, se incrementa el daño en mayor proporción. El emisor debe compensar a la sociedad por utilizar gratuitamente recursos naturales de la misma manera que debe afrontar los costos de los demás insumos. Igualmente, la reducción el daño implica otro costo, razón por la cual debe encontrarse un medio que permita llevar el nivel de emisiones a un óptimo, y ése es el motivo de este trabajo: "evaluar la factibilidad de aplicar un tributo a las emisiones gaseosas a la atmósfera de la industria como herramienta capaz de lograr ese óptimo, simbolizado como E^* ". Así, desde la economía se elige un impuesto ambiental como herramienta capaz de representar ese punto e^* . Lograr una compensación económica que permita reducir los daños.

Habiendo explicado el fundamento económico del fenómeno, es adecuado analizar la perspectiva normativa del mismo. ¿Por qué existe el Estado? Esta pregunta puede parecer muy alejada del objetivo de este trabajo pero no lo está. El ser humano individualmente posee necesidades que varían en función de diversidad de factores. A su vez, una vez satisfechas determinadas carencias nacen otras, y así sucesivamente. Lo mismo sucede con la sociedad; existen necesidades que deben ser satisfechas para que se la considere jurídicamente organizada, un ejemplo de ello es la seguridad. Este tipo de necesidad es integra lo que se conoce con el nombre de "necesidades públicas"; y revisten la razón existencial del Estado o su misión. En conclusión, el Estado existe principalmente para satisfacer aquellas necesidades que

surgen de la vida en sociedad. Para ello, producirá bienes, prestará servicios y creará normas legales. Nótese que la satisfacción de estas actividades genera gastos o demanda recursos. Por lo tanto, se necesitan medios pecuniarios que se obtendrán con la explotación de recursos.

Por un lado, el Estado obtiene dichos recursos y por el otro, los aplica para satisfacer necesidades. Este proceso se denomina actividad financiera. El estudio de la actividad financiera se denomina finanzas públicas. A ésta le corresponde el análisis del flujo de ingresos, egresos así como su aplicación.

Los recursos con los que dispone Estado son denominados públicos. A continuación se expone gráficamente su composición.

RECURSOS PÚBLICOS	Recursos Tributarios	(impuestos, tasas y contribuciones)
	Recursos Monetarios	(billetes y monedas)
	Recursos del Crédito Público	(deuda externa e interna)
	Recurso de empresas Públicas	(precios que facturan las empresas estatales)
	Otros Recursos	(donaciones, arriendos, venta de bienes, multas, etc)

Gráfico tomado de Impuesto a las Ganancias – Legislación y Técnica Fiscal I. U.N.C. Página 3. Edición 2007.

Asimismo, el accionar del Estado en esta área obedece a un determinado marco jurídico, el cual se asigna a una rama de derecho público denominada derecho financiero³⁸.

Vale aclarar que el concepto de necesidades públicas no es un tema menor. Ya que esta noción es una de los detonantes de este trabajo. En otras palabras ¿Un ambiente libre de contaminación no contribuye a cumplir con la "necesidad pública" de salud?

Finalmente, las necesidades como sociedad organizada mutan, evolucionan no son estáticas. Actualmente, se plantea sanear ríos, aire y tierra como deber estatal en función del bienestar general. Sin embargo, pretender una satisfacción inmediata y efectiva es utópico. Se necesita planeación y discusión de métodos que propendan el concepto de sociedad organizada.

³⁸ Tabla extraída de impuesto a las Ganancias. Legislación técnica y fiscal I. Facultad de Ciencias Económicas. Universidad Nacional de Córdoba. 3º Edición 2007. Página 4.

¿UN AMBIENTE SANO CONSTITUYE UNA NECESIDAD PÚBLICA EN ARGENTINA?

Anteriormente se explicó el concepto de necesidades públicas. Así, se ha definido al término necesidad como una carencia. En esta sección se desea justificar que un ambiente sano constituye una necesidad. Para reconocer esto no se exige ser un experto, o en otras palabras, es de conocimiento popular la degradación de suelos, aire y agua y el efecto sobre los seres humanos. Aun así, existe una ciencia específicamente dedicada a la conservación del entorno y es conocida como Ecología. Según Alain Lipietz³⁹ la ecología es la ciencia de la relación triangular entre los individuos de una especie, la actividad organizada de la sociedad y el territorio de esa actividad (ambiente). Esta disciplina reconoce que debe existir un entorno adecuado y requiere del refuerzo de otras ciencias y técnicas, como la economía y el derecho para cumplimentar sus objetivos.

Los antecedentes de conciencia ambiental legislativa para Argentina deriva con la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Ambiente Humano (Estocolmo 1972) y la Cumbre de las Naciones Unidas sobre Medio Ambiente y Desarrollo (1992). Estos acontecimientos llevaron a la nación a incorporar el derecho a un ambiente sano en la reforma de 1994. Incluso en los acuerdos para la reforma de la constitución nacional del trece de diciembre de 1993 se incorpora como tema de debate de la Convención Constituyente la preservación del medio ambiente⁴⁰.

En el país, el 24 de Agosto de 1994 la reforma de la constitución nacional introdujo derechos de tercera y cuarta generación. Algunos autores consideran al derecho ambiental como integrante de la cuarta generación. Así, en la carta magna el derecho a un ambiente sano se recepta en el capítulo segundo, "nuevos derechos y garantías" de la primera parte, específicamente en el artículo número 41; el cual se expone a continuación:

"Art. 41.- 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.

³⁹ Ingeniero, economista y político francés.

⁴⁰ Constitución de la Nación Argentina. Editorial AZ. Página 76.

Las autoridades proveerán a la protección de este derecho, a la utilización racional de los recursos naturales, a la preservación del patrimonio natural y cultural y de la diversidad biológica, y a la información y educación ambientales.

Corresponde a la Nación dictar las normas que contengan los presupuestos mínimos de protección, y a las provincias, las necesarias para complementirlas, sin que aquéllas alteren las jurisdicciones locales.

Se prohíbe el ingreso al territorio nacional de residuos actual o potencialmente peligrosos, y de los radiactivos".⁴¹

En conclusión la idea de un ambiente sano avanza la esfera de conciencia colectiva como necesidad pública y obliga al Estado a ocuparse de proveerlo.

Antes de la introducción de este artículo, según Bidart Campos, el derecho ambiental era susceptible de ubicarse dentro de los derechos de tercera generación ya que se refieren al mejoramiento de la calidad de vida, el desarrollo cultural y espiritual. A su vez, se lo podía enmarcar dentro de los derechos implícitos comprendidos en el artículo número 33 de la carta magna. Ahora forma parte de "los derechos humanos fundamentales"⁴².

Lo que se pretende es lo siguiente, habiendo fundamentado que el derecho a un ambiente sano constituye una necesidad pública; se propone distinguir este derecho como el bien jurídico protegido de una norma destinada a gravar las emisiones gaseosas a la atmósfera.

Como se estableció en el artículo número 41, se anhela un ambiente "sano" como aquel que permite brindar a las personas un entorno favorable. Luego, continúa con el adjetivo "equilibrado"; éste apunta a la relación entre las personas y las actividades de manera tal que propendan al desarrollo sin generar deterioro. También incorpora el concepto de desarrollo sustentable cuando se refiere a no "comprometer generaciones futuras".

El derecho a un ambiente sano tiene como contrapartida el deber de preservarlo. Y dicho deber se trata de un "deber jurídico" o en otras palabras jurídicamente exigible.

⁴¹ Constitución de la Nación Argentina. Reforma de 1994.

⁴² Manual de la Constitución Reformada Tomo II Bidart Campos Capítulo XV. Ediciones Ediar-2002

El texto legal agrega que es también una obligación que recae sobre el Estado de manera que las autoridades proveerán a la protección de dicho derecho.

Un concepto importante que no se debe pasar por alto es que cuando se producen daños ambientales existe también la obligación de recomponer. Término que, del mismo modo, debe ser entendido como reparar. En términos de Tomás Hutchinson, se trata de comportamientos concurrentes.

En conclusión, existen daños producidos en el ambiente que afectan a los seres humanos. Es el derecho de esos seres poseer un entorno adecuado y sano para la vida. Así como también, es su obligación la de preservarlo. En el momento en que esta necesidad es compartida por todos los habitantes de la República Argentina se convierte en una necesidad pública. Por lo tanto, interviene el Estado para satisfacerla y, como dicho Estado no podría actuar sin norma previa existe un cuerpo legal para ello. En la carta magna se fundan las bases de toda la legislación y es específicamente en el artículo 41 en el cual se sientan las bases del bien jurídico protegido del proyecto que pretende crear un tributo a las emisiones gaseosas a la atmósfera de la industria.

LAS ALTERNATIVAS: CONTROL DIRECTO, MULTAS, SUBVENCIONES, PERMISOS NEGOCIABLES E IMPUESTOS⁴³

Con el objetivo de paliar los efectos nocivos al ambiente desde la legalidad y la economía podrían elegirse diferentes instrumentos. Sin embargo, dado que cada uno de ellos posee características disímiles es conveniente analizarlos para seleccionar el más conveniente. Lo que se pretende con estas herramientas es generar estímulos para utilizar de manera eficiente y económica los recursos naturales; y simultáneamente, recordar que al igual que los demás insumos el contribuyente debería pagar por los servicios que obtiene del ambiente, de la misma manera que lo hace con los que recibe del común de sus proveedores.

La primera alternativa es el control directo, éste se manifiesta cuando el Estado con el fin de generar un comportamiento aceptable sanciona una ley y propende su cumplimiento a través de determinados mecanismos de ejecución. En el caso del derecho ambiental el control directo se hace visible a través de los "estándares". Un

⁴³ Política Económica Argentina (Clase N° 18 26/10/2007). Parte IV Políticas Específicas. Punto 18: Política Ambiental. Universidad Nacional de Córdoba.

estándar constituye un límite a un determinado fenómeno como por ejemplo, podría ser un límite máximo de emisiones gaseosas. Si se aplicara esta medida, desde el poder legislativo podría definirse un nivel deseado de emisiones igual a E^* (véase gráfico 4). Nótese que existen actualmente en la Provincia de Córdoba estándares de emisión. Pero dichos límites están establecidos para preservar el ambiente y no como herramienta económica.

Podría decirse, a priori, que este instrumento conocido como estándar posee la ventaja de ser simple y directo. Sin embargo, en la práctica esto no es así por dos razones fundamentales. La primera de ellas, radica en la complejidad de la cuantificación del límite así como las variables para definirlo. Por ejemplo, el establecimiento de un estándar basado sólo en el daño generado por la emisión deja sin consideración el costo de reducir el daño del vertido. La segunda razón reside en la generalidad del límite. O en otras palabras, definir un límite para variadas fuentes de un determinado contaminante puede distorsionar la relación entre el nivel real de vertido y nivel deseado (E^*). En conclusión, esta medida tradicional no es costosa aunque puede llegar a ser poco representativa.

Algunos consideran a la multa como una variante del control directo. La multa puede nacer como manifestación de un delito o una contravención. En esta situación la herramienta económica elegida sólo sería un pago resarcitorio o indemnizatorio del daño provocado al ambiente. La característica fundamental de la multa es que reprime la conducta. Es posible afirmar que, desde la perspectiva económica, esta erogación podría ser cuantificada de tal manera que el emisor internalice los efectos negativos de la externalidad. El problema en este caso es la posibilidad de que el contribuyente, conciente de que su proceso productivo obligatoriamente genera un componente químico negativo al ambiente, especule con el monto de la pena. En otras palabras, lo que se persigue con un impuesto verde es lograr una modificación de aquellas conductas, de tal manera que con el tiempo la recaudación sea nula. La multa no genera efectos correctivos, o incentivos para corregir, sólo se limita a reprimir.

En el caso de las subvenciones estatales para reducir la contaminación, o como las define Musgrave los impuestos negativos, representan erogaciones del Estado o aumento del gasto público. En este caso, desde la perspectiva económica habría que analizar el costo beneficio del subsidio. Si el Estado los otorga, existe un beneficio social por la reducción de la contaminación pero también aumenta el costo social marginal ya que éste incluye el costo del subsidio.

Las opiniones respecto de la eficiencia o no de una transferencia del Estado son controvertidas. Es indudable que dependerá de la aplicación de esos recursos en casos particulares, por ej. Si se lograrse además de la reducción de la contaminación una mejora en las economías de escala. Otro aspecto a considerar respecto del efecto de una subvención es el comportamiento de las elasticidades. Pero esto excede el propósito de la sección⁴⁴.

Supóngase que se crea un sistema de subsidios estatales por unidad de efluentes vertidos al ambiente de manera similar que un impuesto pero en sentido contrario. Las consecuencias son las siguientes: la transferencia del Estado lograría que las ganancias de las empresas aumenten. A diferencia de los tributos que las disminuyen. Asimismo, en el largo plazo los subsidios fomentan el crecimiento del sector industrial contaminante, ya que habrá más industrias. Esto podría conducir al aumento de la contaminación.

El subsidio debería implicar una erogación del Estado hacia las empresas para que generen cambios tecnológicos en beneficio de los recursos naturales. Empero, los impuestos implican ingresos fiscales lo cual es muy beneficioso para aquellos Estados en los que es muy difícil lograr un superávit fiscal. Estos argumentos ponen en duda la viabilidad del subsidio como política económica adecuada para la protección de los recursos naturales.

Una manera novedosa de generar estímulos al uso eficiente de los recursos naturales es el sistema de los permisos transferibles. (*Ver Desarrollo, Capítulo 2, Ecologismo en el sistema tributario actual. Experiencia en tres países seleccionados Reino Unido, Estados Unidos y Argentina; Experiencia internacional: El caso de los Estados Unidos de América*). Lo interesante de este sistema es que genera un mercado donde los incentivos surgen de cada una de las partes negociadoras y no tiene la misma imagen ante la sociedad que un impuesto. Con este instrumento se crea un nuevo derecho de propiedad ya que se trata de un permiso para emitir.

El sistema funciona de la siguiente manera. Debe existir una decisión respecto del nivel de emisiones permitidas el cual se representará por una cantidad x de permisos. Las empresas generadoras de los desechos tóxicos serán las destinatarias de esos permisos. Lo positivo es que el gerente que reciba los derechos de emisión tendrá

⁴⁴ Microeconomía – R. Pyndick, L. Rubinfeld, Beker. Editorial Prentice Hall. Página 228, figura 8.14. El Efecto de un impuesto depende de las elasticidades de la oferta y la demanda.

diferentes opciones: a) emitir en función de lo que se le ha autorizado; b) verter menos que el monto de sus permisos y negociar el resto o c) comprar más autorizaciones. En conclusión, se genera una oferta por parte de aquellos que venden los derechos de emisión no utilizados por haber invertido en tecnología o bien porque dejan el sector y una demanda por parte de aquellos que exceden sus límites y los nuevos empresarios que ingresan al sector. Como se establecía anteriormente, un sistema de permisos negociables tiene un impacto positivo desde el punto de vista político versus a la consideración del establecimiento de un nuevo tributo. Aun así, el sistema es muy útil en economías desarrolladas.

Los tributos en cambio, al ser una suma de dinero exigida por el poder de coacción del Estado en virtud del principio de legalidad revisten características diferentes.

Los tributos al igual que las multas requieren de una ley previa para ser eficaces. Para su cuantificación es menester determinar aquel nivel capaz de generar E* de emisiones. En otras palabras, a un punto donde se puedan internalizar los efectos adversos del vertido de sustancias indeseables. Desde la perspectiva legal, para que proceda el pago del tributo se exige que el emisor –llámese también contribuyente– quede comprendido en la hipótesis legal de hecho generador.

Como rasgo distintivo de los impuestos ambientales se encuentra su finalidad. Ésta trasciende la meta fiscal de la simple recaudación hacia otra más ambiciosa que es la de cambiar una conducta. Se pretende que el contribuyente busque de manera creativa –sea por la modificación de su proceso productivo o no– la reducción de su nivel de emisión para no quedar dentro de la órbita del impuesto. Como contrapartida a ello, se generaría un detrimento en la recaudación, de ahí que la finalidad es tender a la recaudación nula.

Algunos podrán considerar socialmente más justo un tributo verde que una medida como los estándares. Debido a la posibilidad de identificar al emisor y generar una carga tributaria en función de una actividad que le es atribuible. Como contradicción al argumento anterior, el tributo al nacer de una decisión centralizada, exige un sistema de monitoreo y de recaudación de las liquidaciones impositivas que genera esa relación “adversaria” contribuyente Estado. Aún así, lo ventajoso de elegir la figura del impuesto es el mismo argumento: el Estado es quien toma la decisión y le permite al contribuyente que utilice su creatividad en la manera de reducir el nivel de emisiones en función de conservar los recursos ambientales. Cabe destacar que este es el punto

clave para quien soporta el tributo: "encontrar la manera menos gravosa de reducir el nivel de contaminantes vertidos".

Hasta este punto, después todo lo expuesto el lector podrá cuestionarse el por qué de la inexistencia de tributos ambientales. El problema de la mayoría de los instrumentos económicos que buscan proteger el ambiente es la cuantificación.

Si se pudiera conocer con exactitud el daño que genera cada tonelada o unidad de vertido sobre el ambiente, es decir el daño marginal, se podría crear un impuesto y definir el nivel óptimo de emisiones. En la práctica, este cálculo podría no ser totalmente exacto, sin embargo, alcanzaría a llegarse a una muy buena aproximación. Gráficamente, el impuesto funciona de esta manera.

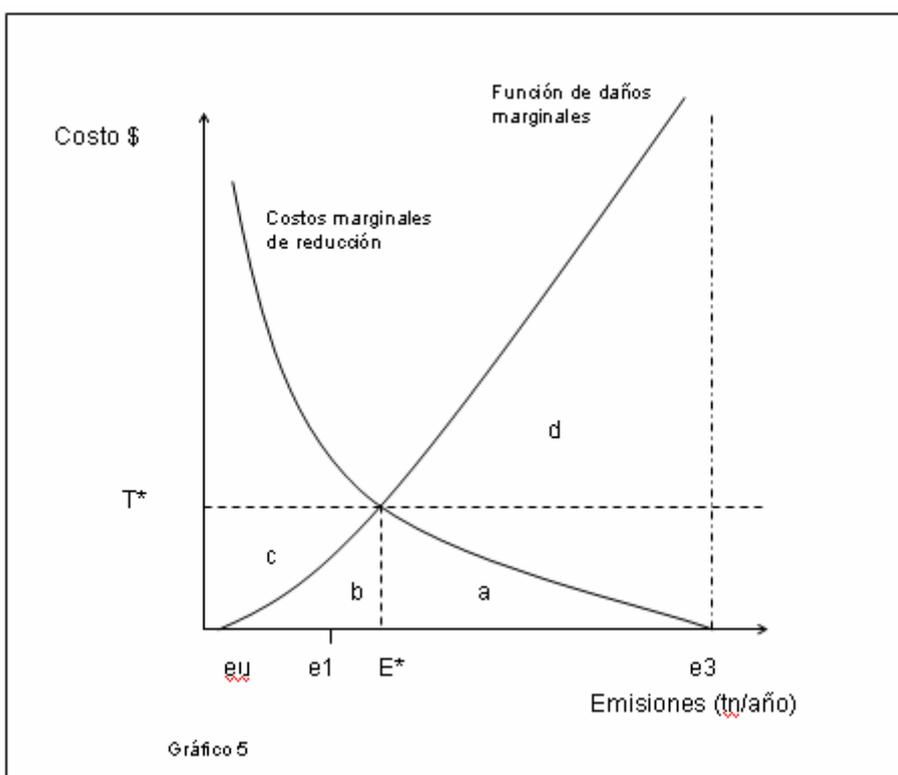


Gráfico tomado de Política Económica Argentina (Clase Nº 18 26/10/2007). Parte IV Políticas Específicas. Punto 18: Política Ambiental. Universidad Nacional de Córdoba.

Suponiendo que se ha encontrado el nivel E^* de emisiones, el nivel del impuesto ambiental es T^* . Recuérdese que en este punto el costo marginal de emisión es igual al costo marginal de reducción. Existe una estructura de costos para la empresa, para la sociedad y para el ambiente:

- Para el empresario: se dividen en dos tipos: 1) los costos de reducir los vertidos, representado por el área "a"; y 2) los pagos tributarios graficados en las superficies "b" y "c". Donde "b" son los costos de la tecnología utilizada

para disminuir el porcentaje de emisiones hasta E^* . Por otro lado "c" es el pago total al organismo de control sobre las restantes emisiones.

- Para la sociedad: el costo es el área b, ya que si se reducen las emisiones desde un nivel e_0 a E^* se eliminan los efectos adversos representados por a+d. Por su parte, los tributos abonados por el empresario representan transferencias para el sector público y no costos.

En suma, la diversidad de instrumentos lleva a concluir que no existe el medio perfecto para paliar los daños ambientales. Aun así, sí puede definirse que existe aquél que mejor se adapta a las circunstancias. Es evidente que la simpleza del estándar tiende a su aplicación. Pero su efectividad es absoluta en el ámbito teórico. Porque esta medida carece de flexibilidad. Por otra parte, las multas manifiestan una naturaleza restrictiva y sancionatoria que es diferente a la finalidad correctiva del impuesto. Ante la posibilidad de creación de un mercado de emisiones en una economía que no está del todo desarrollada y donde la información podría llegar a no ser perfecta se prefiere una solución de tipo impositiva. Es así que una decisión centralizada podría a su vez ser considerada más justa.

LOS TRIBUTOS COMO RECURSO DEL ESTADO: ¿IMPUESTOS AMBIENTALES, TASA AMBIENTAL O CONTRIBUCIONES ESPECIALES AL AMBIENTE?

Los tributos son prestaciones que deben cumplir los individuos en función del poder que detenta el Estado. Puede exigirlos para cumplir objetivos fiscales o extrafiscales. Asimismo, dicho Estado encuentra su poder de coacción limitado al principio de legalidad. Es decir, no pueden existir tributos sin una ley previa.

Lo importante es que los tributos forman parte de los recursos del Estado. Cabe destacar al mencionar el vocablo tributo se hace referencia al género de tres especies diferenciadas a saber: la tasa, el impuesto y la contribución especial. Aun cuando a lo largo de este trabajo, por cuestiones de claridad en la lectura, se utilice tributo como sinónimo de impuesto es necesario diferenciarlos⁴⁵:

- Impuesto: detracción económica que el Estado exige en virtud de su poder de imperio y de una ley previamente sancionada. No existe una contraprestación especial de su parte.

⁴⁵ Impuesto a las ganancias Legislación y Técnica Fiscal I. Facultad de Ciencias Económicas. Universidad Nacional de Córdoba. 3º Edición 2007.

- Tasa: el Estado las exige al prestar un servicio divisible e identificable. En este caso, se beneficia de manera particular el obligado y es realizada directamente por la administración.
- Contribución especial: los cobra el Estado por la realización de una obra pública que produce beneficios a particulares, como por ejemplo: pavimento, cloacas. Sin embargo, también pueden tener fines parafiscales como el cumplimiento de fines sociales.

En esta sección se pretende especificar el por qué de la elección de un impuesto frente a una contribución especial.

La razón por la cual el concepto de tasa queda descartado en la comparación se expone a continuación. Como se expresó anteriormente, la tasa es una especie del género tributo que para poder ser exigida por el Estado en función de su poder de coacción requiere de una ley previa –principio de legalidad-. El fundamento para afirmar que es inaplicable la figura de la tasa es que en este tipo de tributos el hecho generador es el servicio determinado que brinde el Estado. Así cuando se provee alumbrado y barrido a un barrio "x", se genera para el contribuyente la obligación de abonar la tasa. Es decir, el motivo de su creación es hacer "pagar el uso del dominio público"⁴⁶.

Una contribución especial según Giuliani Fonrouge⁴⁷ es una prestación obligatoria debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de obras públicas o actividades especiales del Estado. De esta definición se entiende que existen diferentes tipos de contribuciones:

- las contribuciones de mejoras: éstas se abonan como consecuencia de la realización de una obra de interés público que genera ventajas económicas a los propietarios de bienes inmuebles cercanos.
- Contribuciones parafiscales: se abonan para obtener beneficios fiscales o financieros. Un caso concreto: las obras sociales.

A modo de ejemplo: si un emisor de gases debe pagar cuando genera esas sustancias, y lo recaudado por su pago contribuye al funcionamiento de un departamento de protección ambiental no se le garantiza individualmente un beneficio futuro. Como sería una mejora en la valuación de su inmueble, la

⁴⁶ Espinosa – Manual de derecho tributario página 26.

⁴⁷ Espinosa –Manual de derecho tributario – página 35.

posibilidad de asistencia sanitaria, etc. Es decir, independientemente del destino de la recaudación el hecho generador en una contribución especial es el beneficio recibido por el contribuyente.

Un impuesto es un tributo exigido por el Estado a quienes realicen una actividad comprendida en el hecho imponible de la ley que los ha generado. Aquel individuo que efectúe el pago de un impuesto verá satisfechas necesidades como consecuencia de la actividad estatal. Sin embargo, no es posible en la práctica asignar un beneficio perfectamente identificable para el contribuyente en esta clase de fenómeno. En términos extremos: no se le podría garantizar al emisor la depuración del aire correspondiente a su predio.

En conclusión, el contribuyente que genere emisiones gaseosas dañinas al ambiente abonará un impuesto sustentado en una ley previa. Asimismo, lo hará en función de realizar una actividad encuadrada como hecho imponible por dicha ley y el producto de la recaudación no generará un beneficio directo para dicho contribuyente.

PARTICULARIDADES DEL IMPUESTO AMBIENTAL A APLICAR

Habiéndose esclarecido las razones de la elección de la figura del impuesto frente a las otras especies de tributos es menester seguir con un análisis pormenorizado de esa elección. Para ello, se procederá a caracterizar impuesto ambiental en base a determinados parámetros.

- Interno o externo

En relación a la caracterización de los tributos en función de su origen, existen dos tipos: internos y externos. Los primeros son los que se recaudan dentro de las fronteras de un país. Los segundos, en cambio, se recaudan por el ingreso a la nación. Es indiscutible que el impuesto a las emisiones gaseosas es eminentemente interno en función de su origen.

- Real o personal

Según los economistas los impuestos pueden ser clasificados en reales o personales. Los personales son aquellos que se ajustan a las capacidades de

pago del contribuyente⁴⁸ o en otras palabras, dependen de las rentas del contribuyente analizando circunstancias personales. Agrega Villegas, son los que valoran todos los elementos que integran el concepto de capacidad contributiva.

Por otro lado, existen los gravámenes reconocidos como reales. Este tipo de tributo es denominado por Richard Musgrave como "sobre las cosas", es decir, recaen sobre algún tipo de actividad y prescinden de las características personales del contribuyente ya que analizan las características del acto jurídico.

El valor de esta clasificación se encuentra en el efecto sobre la equidad del sistema impositivo. Dicha equidad puede ser considerada como la distribución de la carga entre las personas. Según algunos autores, aquellos catalogados como reales son inferiores a los personales porque en éstos es más preciso el análisis de la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

Si se hace referencia al impuesto ambiental a las emisiones gaseosas a la atmósfera, el gravamen que aquí se propone es fundamentalmente real porque se pretende tributar sobre una actividad o hecho como lo es la emisión de gases. Así, dicho impuesto se determina tomando en cuenta aspectos "objetivos" del hecho imponible.

- Ordinario o extraordinario

Otra categoría es aquella que se genera en función del período de duración. De esta manera existen los impuestos ordinarios y extraordinarios. Los ordinarios son permanentes, es decir, se crean para que perduren en el tiempo. Los extraordinarios o transitorios generalmente se instituyen para cumplir con un fin específico del Estado. En el caso de un impuesto a las emisiones gaseosas a la atmósfera, el cual es de carácter ambiental, su naturaleza implica cumplir un fin específico diferente al exclusivamente fiscal: corregir una conducta que es pernicioso para el ambiente. Si se cumple el objetivo, reducir la emisión de un componente nocivo al ambiente, sea por una modificación sustancial del proceso productivo o por otra razón debería desaparecer el tributo. En realidad, esta afirmación es correcta ya que sigue la lógica de la finalidad de este tipo de gravamen. Por otro lado, la realidad indica que esto podría no ser posible. En otras palabras, el cumplimiento del objetivo de suprimir radicalmente el componente tóxico que da origen al hecho generador es bastante ambicioso. Aun así, se puede

⁴⁸ Hacienda Pública Teórica y aplicada – Richard Musgrave Edit McGraw Hill. Quinta Edición. Página 260.

considerar que la finalidad principal de este instrumento económico legal es la de ser extraordinario o transitorio.

- Directo o indirecto

La clasificación de impuestos en directos o indirectos es un tema controvertido sobre el cual existen diferentes acepciones.

Una ellas implica establecer que un tributo es directo si grava el patrimonio o la renta y será indirecto si afecta al consumo⁴⁹. Otra acepción de estos conceptos indica que serán directos aquellos en los que el contribuyente establecido en el texto normativo es el que soporta en realidad la carga –*el contribuyente de iure es el de facto*-. Y serán indirectos aquellos en los que el contribuyente de iure traslade la carga al considerado de facto.

Según Héctor Villegas la categorización no depende de la traslación de la carga sino de las manifestaciones de capacidad contributiva. De esta forma, existen hechos que demuestran inmediatamente la aptitud para tributar del contribuyente; como por ejemplo la renta, en cuyo caso el tributo sería directo. Por otro lado, los hechos que permiten presumir la capacidad contributiva de manera mediata indicarían la naturaleza indirecta del tributo. Entonces, si se siguen los lineamientos de Villegas el impuesto ambiental sería totalmente indirecto.

En el caso de un tributo a las emisiones gaseosas el sujeto pasivo estará obligado a presentar una declaración jurada o bien a corroborar el resultado de una medición de un experto en el cual se determinará el nivel de emisión. La postura de quien escribe es que la clasificación depende de la posibilidad de traslación de la carga. Ello sucede cuando aquel que hizo la erogación puede recuperarse incrementando sus ingresos, principalmente a través de la suba de los precios.

El cuestionamiento que se desprende de ello es el que se expresa a continuación ¿el contribuyente emisor de gases puede trasladar la carga? Desde el punto de vista económico el tributo ambiental permite que el contribuyente internalice el costo social de su daño al ambiente, esta situación logra que se retraiga la producción hacia un nivel óptimo (*véase gráfico 2.b del marco teórico*). Sin embargo, la lógica de un impuesto y la traslación depende de la elasticidad entre la oferta y demanda. Si se

⁴⁹ Derecho Tributario y Financiero Parte General – Lecciones de Cátedra 8º Edición. A Menéndez Moreno, Alonso Murillo. Editorial Lex Nova – 2007- Página 11

aplica un tributo a una empresa siderúrgica cuyo producto posee una demanda inelástica la carga siempre la soportará el consumidor.

Para analizar esta disyuntiva entre la naturaleza de directo o indirecto de un tributo verde, se realizó una entrevista con una licenciada en economía⁵⁰. El objetivo de ello fue obtener una perspectiva más práctica. Es cierto que será directo o indirecto en función de la traslación de la carga, pero ¿Cómo se conoce la elasticidad de la oferta y la demanda? La respuesta a este cuestionamiento para un tributo ambiental a las emisiones gaseosas sería tan extensa como el presente trabajo. Ya que existen numerosas variables a considerar. A priori, se puede concluir que para analizar la posibilidad del traslado se puede realizar un análisis lógico y no necesariamente numérico. Así como presentar variables a considerar tales como: cantidad de empresas del rubro, principales clientes, etcétera.

Es muy importante considerar esta categorización debido a su estrecha relación con la definición de las potestades tributarias en la República Argentina.

- ¿Impuesto sobre la renta, el consumo o el patrimonio? Impuesto ambiental

Finalmente, la clásica diferenciación entre tributo patrimonial, que grava la renta o el consumo no es factible: es un tributo ambiental. Puede decirse que lo más acertado es calificarlo como parafiscal debido a las motivaciones de su creación. El propósito de su existencia no es concurrir con el objetivo de la recaudación. Sino lograr el cambio de una conducta nociva hacia una menos perniciosa. Ello conlleva a analizar diversas particularidades, entre ellas el concepto de capacidad contributiva. Es decir, determinar cuál es la manifestación de "riqueza" que se pretende gravar. Téngase en cuenta que es un tributo cuyo hecho imponible se produce al momento de liberar sustancias nocivas al ambiente. Este tema, del análisis de la capacidad contributiva, será considerado con detenimiento en el capítulo de denominado Sujeto Pasivo.

REFLEXIÓN FINAL DEL CAPÍTULO

En suma, el Estado tiene como misión satisfacer las necesidades consideradas públicas; debe intervenir en la economía cuando existen fallas de mercado y cuando los privados no están dispuestos a proveer determinados bienes. Es importante

⁵⁰ Licenciada en Economía Victoria Pautasso – Entrevista 10/05/2009.

examinar qué constituyen necesidades públicas ya que satisfacerlas conlleva el consumo de recursos estatales. Aquí comienza la intervención de las finanzas públicas, ya que deben aplicarse recursos para satisfacer, en este caso, la necesidad pública identificada como el derecho a un ambiente saludable. Y, como se estableció anteriormente este proceso de obtención y aplicación de recursos por parte del Estado exige sustento normativo. Es así que la determinación de un tributo a las emisiones gaseosas debe cumplimentar con los requisitos del derecho financiero.

Debe recalarse que: la efectividad del impuesto a las emisiones gaseosas a la atmósfera depende tanto de las exigencias de la economía como de su marco de legalidad; ya que el cumplimiento de estos requisitos logra el correcto desenvolvimiento de los organismos estatales y del sistema tributario en general.

Capítulo 4 - Objeto del impuesto

INTRODUCCIÓN

En este capítulo se busca identificar el objeto del tributo a través de un análisis comparativo con la norma 18/2003. Para ello, dicho capítulo se dividirá en dos secciones a saber: una breve descripción de la forma de gobierno de España y la caracterización del objeto del tributo a las emisiones gaseosas. Se describirá el gravamen definido por la Junta de Andalucía así como la propuesta de objeto para la República Argentina.

Hasta tratar el tema del sujeto activo y la potestad tributaria se referirá al tributo verde como de aplicación al estado nacional.

ESPAÑA, SU FORMA DE GOBIERNO

Previo al desarrollo de los elementos esenciales del tributo ambiental y su comparación con la legislación 18/2003 de España es menester describir brevemente las características del gobierno español.

De esta manera se posibilita un mejor análisis tributario, a saber: la potestad tributaria, las competencias en materia ambiental de la comunidad autónoma de Andalucía. Se plantea de esta forma a fines de situar al lector dentro del contexto y para sentar mejores bases al análisis. Se debe destacar que la norma, "impuesto sobre las emisiones gaseosas a la atmósfera" es la que sirve de base a este trabajo de tesis y es de efectiva aplicación en dicha comunidad. Finalmente, a lo largo de los capítulos se examinarán los aspectos materiales del tributo español para evaluar su potencial aplicación en la República Argentina.

España es un país integrante de la Unión Europea y según su ordenamiento jurídico fundamental está organizado como un Estado social y democrático de Derecho. Esto implica que es una nación que se subordina a dicha norma como garantía de la configuración del Estado. Asimismo, este concepto es indicador de la igualdad y la constitucionalidad de los partidos políticos así como de la intervención del Estado en la satisfacción de las necesidades de los ciudadanos⁵¹.

⁵¹ "Obras Completas" – Manuel García Pelayo – 1991

La forma política del Estado español es la Monarquía parlamentaria⁵². Esto significa que el rey ejerce el rol de "jefe de Estado" pero controlado por el poder legislativo – representado por el Parlamento- y el Ejecutivo –Gobierno-. En otras palabras, según la carta magna de esta nación, el rey asume la mayor representación del Estado español en las relaciones internacionales⁵³.

Recuérdese que lo expuesto anteriormente sirve a efectos de entender el funcionamiento del sistema español y para realizar comparaciones con ordenamiento jurídico argentino. Sin embargo, falta describir la organización del Estado, ya que es de relevancia investigar si se está frente a un sistema unitario de gobierno o federal. En el CAPÍTULO I "Principios generales" del Título VIII, específicamente el Artículo 137 denominado "Municipios, provincias y Comunidades Autónomas" se hace referencia a este tipo de organización y establece:

"El Estado se organiza territorialmente en municipios, en provincias y en las Comunidades Autónomas que se constituyan. Todas estas entidades gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses".

Del artículo anterior podría deducirse la naturaleza federal de España. No obstante, formalmente se lo define como un Estado unitario pero con marcadas tendencias federales por su denominación de "estado de autonomías⁵⁴". Dichas tendencias, son denominadas por el historiador Calero como "federalismo latente", ya que se manifiestan en las potestades de autoorganización de las comunidades y la posibilidad de intervenir en las decisiones del Estado en su conjunto. En conclusión, España está formado por comunidades autónomas (en adelante también denominadas CA) entre ellas Andalucía.

LAS PARTICULARIDADES DE LA POTESTAD TRIBUTARIA EN ESPAÑA

Según el artículo número dos de la Constitución española, el cual se detalla a continuación:

⁵² Artículo número 1 del título preliminar de la Constitución española. Extraída de la página oficial del gobierno de España. <http://www.la-moncloa.es>.

⁵³ Artículo número 56 del título segundo o "De la corona" de la Constitución española. Extraída de la página oficial del gobierno de España. <http://www.la-moncloa.es>.

⁵⁴ Estado de autonomías: España es un Estado que reconoce la autonomía de sus regiones, sin embargo para lograrlo cada región debe cumplimentar determinados requisitos frente al Estado nacional para obtener dicha autonomía. Este concepto es conocido como proceso autonómico. Federalismo y cuestión federal en España – Manuel Chust Calero - Universitat Jaume I, 2004 – Página 240.

“Unidad de la Nación y derecho a la autonomía

La Constitución se fundamenta en la indisoluble unidad de la Nación española, patria común e indivisible de todos los españoles, y reconoce y garantiza el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones que la integran y la solidaridad entre todas ellas”.

Se le reconoce autonomía a las regiones que la integran. De esta forma, se puede afirmar la existencia de marcadas tendencias federales y de descentralización en el gobierno.

A continuación se analizarán las potestades de los niveles de gobierno respecto de la gestión ambiental y tributaria.

En primer lugar, se hará referencia a la gestión ambiental. En el título octavo de la carta magna se define específicamente la organización territorial del Estado. Más precisamente en el artículo número 148 se definen las competencias que se atribuyen a las comunidades autónomas; dentro de él, la novena se refiere a las facultades de una comunidad autónoma frente a la gestión ambiental, a saber:

“9ª La gestión en materia de protección del medio ambiente”.

A su vez, el Estado ostenta facultades exclusivas, entre ellas la número 23 del artículo 149:

“23.ª Legislación básica sobre protección del medio ambiente, sin perjuicio de las facultades de las Comunidades Autónomas de establecer normas adicionales de protección (...)”

Incluso, en esta CA existe una sección dentro del Parlamento exclusivamente dedicada a la temática ambiental denominada “Parlamento Verde”⁵⁵.

En el sistema federal argentino, las provincias ostentan las facultades no delegadas a la nación. Ello es completamente diferente a este país europeo en el cual el Estado es quien delega potestades a las comunidades autónomas. Aun así se observan

⁵⁵<http://www.parlamentodeandalucia.es/opencms/export/portal-web-parlamento/composicionyfuncionamiento/normativainterna/compromisosambientales.htm>

similitudes en lo que respecta al artículo número 41 de la CN argentina en la que se reconoce la legislación básica en materia ambiental, al Estado nacional.

En segundo lugar, es menester hacer referencia a la autonomía financiera de las comunidades. En Argentina, las facultades tributarias dependen del carácter de directo o indirecto de un tributo. Así, las potestades de cada nivel de gobierno serán concurrentes o exclusivas. En España, las CA gozan de autonomía financiera ya sea para la gestión, la recaudación y liquidación de los recursos tributarios. A su vez, los recursos estarán compuestos por:

“a) Impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado; recargos sobre impuestos estatales y otras participaciones en los ingresos del Estado.

b) Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales (...)”⁵⁶

En lo que respecta a la comunidad autónoma de Andalucía el gobierno está representado por la “Junta de Andalucía”. Ésta se integra de tres órganos, que son: el Parlamento, la Presidencia y el Consejo de Gobierno. Correspondiendo sólo al parlamento el ámbito legislativo.

Como se estableció en párrafos anteriores, para determinar las facultades tributarias y las analogías con el derecho tributario argentino se debe analizar el ordenamiento jurídico de esta nación europea. Por lo tanto, se toma la ley 58/2003 denominada como “General Tributaria” para analizar el tema referente a la facultad del Estado y de las comunidades autónomas para establecer tributos. En el artículo número 4 - “Potestad Tributaria”- de este ordenamiento se define el tema en cuestión:

1. La potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante Ley.

2. Las comunidades autónomas y las entidades locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las Leyes. (...)

Habiéndose expuesto este artículo se deduce lo siguiente: en España rige el principio de reserva legal en materia tributaria (*véase art. Nº 8 del mismo ordenamiento*)⁵⁷ y se le concede a las CA la facultad de establecer tributos propios.

⁵⁶ Artículo 157 Recursos de las Comunidades Autónomas Constitución española.

⁵⁷ Artículo número 8: Reserva de ley (Ley 58/2003) Se regularán en todo caso por Ley:

Sucede con el impuesto a las emisiones gaseosas a la atmósfera plasmado en la ley 18/2003 que es un gravamen propio; definido por ley y la Junta de Andalucía.

En síntesis, este apartado se precisó para brindar un panorama general respecto al ordenamiento del gobierno en España. Asimismo se definió la tendencia entre unitarismo y federalismo a fines de analizar parámetros de comparación entre la norma 18/2003 y la anteproyecto de la presente tesis. Se pretendió especificar a quiénes les corresponden las facultades en materia ambiental y tributaria de esta nación europea a fines de esclarecer el panorama.

Como conclusión, a continuación se transcribe el análisis del Consejo Económico y Social de Andalucía en relación a la fundamentación de la existencia de tributos ecológicos en la y la potestad tributaria asignada a la CA de Andalucía.

“La existencia de tributos ecológicos aparece fundamentada en el artículo 31 de la Constitución, donde se contienen los principios generales del sistema tributario, como en el artículo 45 donde se establece el derecho al disfrute del medio ambiente y la obligación de los poderes públicos de garantizar su utilización racional. Por otra parte, el artículo 133 regula la potestad tributaria, concediendo a las Comunidades Autónomas un poder tributario derivado en los términos previstos en las leyes, fundamentalmente en la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas.

En este marco legislativo, el propio artículo 148,1,9 de la Constitución reconoce a las Comunidades Autónomas la gestión en materia de protección del medio ambiente, competencia que ha sido desarrollada por el Estatuto de Autonomía para Andalucía en los artículos 15,1,7^a, 17,6 y 30.8⁵⁸.

La delimitación del hecho imponible, del devengo, de la base imponible y liquidable, la fijación del tipo de gravamen y de los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria, así como el establecimiento de presunciones que no admitan prueba en contrario. Los supuestos que dan lugar al nacimiento de las obligaciones tributarias de realizar pagos a cuenta y su importe máximo. La determinación de los obligados tributarios previstos en el apartado 2 del artículo 35 de esta Ley y de los responsables.

El establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales.

El establecimiento y modificación de los recargos y de la obligación de abonar intereses de demora.

El establecimiento y modificación de los plazos de prescripción y caducidad, así como de las causas de interrupción del cómputo de los plazos de prescripción.

El establecimiento y modificación de las infracciones y sanciones tributarias.

La obligación de presentar declaraciones y autoliquidaciones referidas al cumplimiento de la obligación tributaria principal y la de pagos a cuenta.

Las consecuencias del incumplimiento de las obligaciones tributarias respecto de la eficacia de los actos o negocios jurídicos.

Las obligaciones entre particulares resultantes de los tributos.

La condonación de deudas y sanciones tributarias y la concesión de moratorias y quitas.

La determinación de los actos susceptibles de reclamación en vía económico-administrativa.

Los supuestos en que proceda el establecimiento de las intervenciones tributarias de carácter permanente.

⁵⁸ Junta de Andalucía - Publicaciones

http://www.juntadeandalucia.es/empleo/www/adjuntos/publicaciones/1_1662_dictamen_ces_2003-11_fiscalidad_ecologica_con_voto_particular.pdf

OBJETO DEL IMPUESTO

Desde la perspectiva jurídica se define como objeto de un tributo "*a la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo*"⁵⁹. No obstante, agrega el jurista Pérez de Ayala que existe el "objeto económico del tributo"; al cual define como la realidad independiente de la ley positiva. En otras palabras, a los hechos o situaciones que se manifiestan y que sólo constituyen fenómenos para el derecho tributario hasta que son considerados hechos imponibles.

Se podría delimitar el objeto del "impuesto a las emisiones gaseosas de la industria a la atmósfera" como: la emisión de sustancias generadas por la actividad productiva industrial. Establecido de esta manera, el objeto del tributo es muy amplio. La intención es tomar un fenómeno contaminante que afecta el ambiente, el cual que tiene trascendencia en el ámbito legal, para convertirlo a posteriori en un hecho con efectos en el derecho tributario. ¿Qué profesional se encuentra capacitado para un análisis integral? Un economista, un contador y un abogado están capacitados para hacer un análisis legal, económico y administrativo. Sin embargo, se olvida el aspecto fenoménico sobre el cual es imprescindible la intervención de un licenciado en gestión ambiental, un ingeniero y técnicos. De esta manera, la definición del objeto se convierte en una tarea interdisciplinaria y de complejidad suficiente como para analizar su viabilidad.

Recuérdese que en la mayoría de los casos la teoría se confronta a la realidad. Es decir, en el ámbito del pensamiento y estudio los objetivos suelen ser ambiciosos y altruistas. En el ámbito fenoménico, se encuentran limitaciones técnicas, de rendimiento o simplemente la relación costo-beneficio no es ventajosa. He aquí un punto de confrontación entre las disciplinas de estudio. Es que por un lado, el licenciado en gestión ambiental estaría más interesado en paliar el fenómeno contaminante independientemente de los medios. Y por el otro, el contador ponderaría la rentabilidad de la tarea antes que el efecto adverso de la actividad. Así, buscar una herramienta que concilie ambos intereses reviste mayor esfuerzo.

⁵⁹ Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario – Tomo único 5º Edición- Héctor Villegas, Editorial De palma. 1995 Página 259. Concepto también conocido como objeto de la obligación tributaria.

En la realidad existen diversos factores que contaminan los recursos naturales: sea el agua, el suelo o el aire. En este trabajo se analiza sólo la contaminación del aire provocada por la actividad industrial.

LA CONTAMINACIÓN INDUSTRIAL COMO OBJETO DEL IMPUESTO

En el artículo 22 de la ley 18/2003 de la Comunidad Autónoma de Andalucía se define el objeto del tributo propio⁶⁰ denominado: "Impuesto sobre la emisión de gases a la atmósfera (IEGA)":

"El impuesto sobre la emisión de gases a la atmósfera grava las emisiones a la atmósfera de determinadas sustancias generadas en los procesos productivos desde instalaciones situadas en Andalucía, con la finalidad de incentivar conductas más respetuosas con el aire así como la mejora de su calidad".

A continuación de la definición, se aclaran dos conceptos: qué se entiende por emisión y por instalación. En el tributo español el concepto de emisión se refiere a la expulsión "directa o indirecta" de sustancias a la atmósfera procedentes de fuentes puntuales de instalación. Y por instalación se considera a cualquier fuente fija en el que se desarrollen una o más actividades industriales detalladas en el anexo 1 de la ley 16/2002 del 1º de Julio.

En el párrafo precedente se destacó la frase "directa o indirecta". Con el vocablo directa se hace referencia a la emisión inmediata de partículas dañinas; fenómeno conocido como contaminación primaria. Indirecto se refiere a la contaminación secundaria. Ésta, se produce cuando se emiten determinadas sustancias que al reunirse con componentes presentes en el entorno natural generan el perjuicio ambiental⁶¹.

A manera de síntesis, el ordenamiento andaluz grava sólo las emisiones gaseosas de fuentes fijas de emisión generadas por la actividad de determinadas industrias.

⁶⁰ Nótese que el ordenamiento legal específicamente define a los tributos establecidos por cada comunidad autónoma como "tributos propios".

⁶¹ Entrevista a la Licenciada en Gestión Ambiental Mónica Giammarili. Actualmente se encuentra en el listado de personas físicas que se dedican a la Consultoría Ambiental en la secretaría de ambiente, Córdoba. Entrevista a la profesora en ciencias biológicas Graciela Alicia Fiore.

En cuanto al anexo⁶² 1 de la ley 16/2002, en él se definen las categorías de actividades industriales y las instalaciones. Las categorías son once y se muestran a continuación:

1. Instalaciones de combustión
2. Producción y transformación de metales
3. Industrias minerales
4. Industrias químicas.
5. Gestión de residuos.
6. Industria del papel y cartón.
7. Industria textil.
8. Industria del cuero.
9. Industrias agroalimentarias y explotaciones ganaderas.
10. Consumo de disolventes orgánicos.
11. Industria del carbono.

Hasta aquí lo que sucede en el ámbito legislativo español. Para la nación argentina se propone definir un impuesto verde cuyo objeto sea gravar la emisión de determinadas sustancias nocivas por parte de fuentes fijas. Considerando como fuentes fijas a los establecimientos industriales.

Se debe tener presente que el término "determinadas" sustancias se precisará en el capítulo referido a hecho imponible.

LAS PARTICULARIDADES DEL OBJETO

La contaminación ambiental generada por las emisiones gaseosas está formada por componentes que están presentes naturalmente en el ambiente. Es decir, que pueden existir fuentes naturales como antropogénicas. A modo de ejemplo, se podría establecer un tributo a las emisiones de dióxido de carbono (CO₂) pero debe recordarse que la liberación de este componente también existe como producto de la respiración en los seres vivos. Lo expuesto implica que el objeto es de índole especial. Es decir, no podría gravarse simplemente la emisión de dicha sustancia, porque de esa manera todos los seres vivos serían contribuyentes.

⁶² En el texto de la ley 16/2002 la palabra anexo está referida como "ANEJO". Según la RAE, anejo, (Del lat. *annexus*, añadido) se refiere a: *"unido o agregado a alguien o algo; con dependencia, proximidad y estrecha relación respecto a él o a ella"*. Asimismo, el término anexo según la Real Academia: *"1. adj. Anejo"*. Se consideró pertinente aclarar esto debido al escaso uso que el término "anejo" tiene en la República Argentina. Por lo tanto, aun cuando en el texto legal figure anejo para adecuar la lectura se usará "anexo". Definiciones extraídas de <http://www.rae.es/rae.html>.

Según el Dr. Alan Lipietz⁶³ "el ambiente es a la vez, el producto y la condición de la actividad de la especie, y en consecuencia de su supervivencia" por lo tanto se pretende regular la actividad para mejorar el producto. En otras palabras, en el ecosistema están presentes los componentes en una proporción necesaria, la actividad industrial genera un exceso de ellos afectando así la salud, la integridad de los recursos, entre otros.

La contaminación industrial no es sencilla. Es decir, no puede asociarse un componente tóxico a la industria en general sino que deben particularizarse cada una de las ramas productivas ya que se caracteriza por la diversidad de contaminantes. A su vez, dicha contaminación variará en función de la tecnología utilizada, los insumos, los combustibles y el tipo de proceso⁶⁴. Aun así, los contaminantes más importantes pueden sintetizarse en:

- Óxidos de azufre
- Óxidos de nitrógeno
- Hidrocarburos
- Monóxido de carbono

Además debería eliminarse la emisión de dióxido de azufre (SO₂) y partículas óxido de nitrógeno (NO_x).

En conclusión, se plantea: ¿Con qué criterio se selecciona el tipo de contaminante a ser gravado? Supóngase que en una ciudad existen 2 industrias, la empresa 1 y la empresa 2, ambas metalúrgicas que explotan la misma actividad. Las sustancias tóxicas eliminadas son a, b, c. Pero sólo se grava la emisión de a y b. La empresa 1 emite 2 TN de a, 5 de b y 12 de c. La empresa 2 al tener variaciones en el proceso no emite a, y sólo 2 TN de b en cambio, libera 35 TN del componente c. Evidentemente, la carga tributaria será mayor para la empresa 1. Este ejemplo sencillo es de utilidad para el siguiente planteo: una ley tributaria tiene como fin: proteger la recaudación, conocer los procesos productivos, servir como indicador de las actividades; en este caso, también integraría el bien jurídico protegido el ambiente sano o la salud de los individuos circundantes al establecimiento productivo. Entonces, si los componentes a, b y c son nocivos para la salud, ¿cómo se efectúa la

⁶³ Diputado del Parlamento Europeo por el Partido Verde en Francia.

⁶⁴ Manual de la contaminación ambiental -Fundación MAPFRE 1994 – Itsemmap Ambiental

ponderación? ¿Cómo se demuestra objetividad en el establecimiento del hecho imponible?

La respuesta a los interrogantes anteriores podría ser la realización de una evaluación de impacto ambiental. Ahora bien, ¿qué tan eficaz es una evaluación de este tipo? Si en la ciudad del ejemplo anterior, en la que existen tres establecimientos industriales, también se diagnosticaron cinco casos de enfermedades respiratorias. ¿Con qué certeza se relaciona la emisión gaseosa con la enfermedad?

Por otro lado, definir como objeto del impuesto un fenómeno con demasiadas particularidades, obligaría a la legislación a adaptarse a algo demasiado intrincado; ello podría dificultar la fiscalización así como también la interpretación.

Capítulo 5 - Sujeto Activo

INTRODUCCIÓN

En el presente capítulo se definirá la figura del sujeto activo en el marco de un tributo ambiental a las emisiones gaseosas a la atmósfera.

Resulta interesante fundamentar el por qué se le atribuye un capítulo a la caracterización de este integrante de la relación jurídico tributaria.

Cabe destacar que en este anteproyecto impositivo se genera un cuestionamiento fundamental al momento de atribuir la acreencia ¿a quién le corresponde la potestad de legislar sobre los recursos naturales? Dicho planteo es relevante dado que lo que se pretende dilucidar es la potestad sobre un recurso natural, -como lo es el aire- considerado de dominio público. Asimismo, se derivan reflexiones desde la órbita del derecho aeronáutico y desde la perspectiva de la rama constitucional.

¿QUIÉN ES EL SUJETO ACTIVO?

El sujeto activo ocupa el rol inverso al sujeto pasivo. En otras palabras, el sujeto activo reviste la calidad de acreedor en la relación tributaria. Tratar este aspecto permite aclarar a quién le corresponde la potestad tributaria. ¿El Estado provincial es competente en esta materia? ¿O es exclusividad de la nación?

Considerando el carácter federal de Argentina el cuestionamiento anterior no es un tema menor. Además, influye también la naturaleza misma del tributo, es decir, si el impuesto es directo o no a la vista de las competencias tributarias.

Para desarrollar esta parte del capítulo es de fundamental importancia conocer el contenido de los recursos naturales y su dominio. Así como analizar lo relativo a ellos según el derecho ambiental.

FACULTAD DEL SUJETO ACTIVO: LA POTESTAD TRIBUTARIA

Para comenzar a desarrollar el tema principal de esta sección, denominada "potestad tributaria", es menester aclarar su significado ya que se desea precisar la finalidad de ella. Cabe destacar, que no se propone realizar una monografía al respecto sino fundamentar la premisa de esta sección desde el marco teórico y la normativa.

Como se ha mencionado anteriormente, el accionar del Estado se encuentra regulado por la legislación vigente. Se le reconocen derechos o facultades y entre ellas se encuentra la potestad tributaria. Ésta se define como *"la facultad que tiene el Estado como ente soberano para establecer tributos obligatorios para los individuos"*⁶⁵.

Sabiendo que la potestad tributaria tiene carácter de facultad es primordial destacar que no es absoluta. Debido a que se encuentra limitada por aspectos formales, materiales y derivados de la organización política.

El límite que aquí interesa es el principio de legalidad, más precisamente a qué Estado⁶⁶ le corresponde la potestad de legislar. Esto es así, porque forma parte de la zona de reserva del poder legislativo. Por lo tanto, indelegable al poder judicial y ejecutivo. Este concepto queda plasmado en el artículo número cuatro de la constitución nacional:

*"Art. 4º.- El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro nacional, formado del producto de derechos de importación y exportación, del de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, de la renta de Correos, de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General, y de los empréstitos y operaciones de crédito que decreta el mismo Congreso para urgencias de la Nación, o para empresas de utilidad nacional".*⁶⁷

También debe resaltarse el énfasis que efectúa la constitución al carácter indelegable de dicha potestad hacia otros poderes. Tómese el artículo 99 de la CN en el cual se hace referencia a la facultad del presidente de la nación para dictar normas.

"Art. 99.- El presidente de la Nación tiene las siguientes atribuciones: (...)

⁶⁵ Espinosa – Manual de derecho tributario – Página 65

⁶⁶ Entiéndase por "qué Estado" al Estado Nacional, Provincial o Municipal.

⁶⁷ Artículo 4 de la Constitución Nacional Argentina (Reforma de 1994).

3. Participa de la formación de las leyes con arreglo a la Constitución, las promulga y hace publicar.

El Poder Ejecutivo no podrá en ningún caso bajo pena de nulidad absoluta e insanable, emitir disposiciones de carácter legislativo. Solamente cuando circunstancias excepcionales hicieran imposible seguir los trámites ordinarios previstos por esta Constitución para la sanción de las leyes, y no se trate de normas que regulen materia penal, tributaria, electoral o el régimen de los partidos políticos, podrá dictar decretos por razones de necesidad y urgencia, los que serán decididos en acuerdo general de ministros que deberán refrendarlos, conjuntamente con el jefe de gabinete de ministros. El jefe de gabinete de ministros personalmente y dentro de los diez días someterá la medida a consideración de la Comisión Bicameral Permanente, cuya composición deberá respetar la proporción de las representaciones políticas de cada Cámara. Esta comisión elevará su despacho en un plazo de diez días al plenario de cada Cámara para su expreso tratamiento, el que de inmediato considerarán las Cámaras. Una ley especial sancionada con la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara regulará el trámite y los alcances de la intervención del Congreso (...)."

No sería válido cuestionarse a qué administración le corresponde definir el tributo a las emisiones gaseosas.

En conclusión, la potestad tributaria es una facultad conferida al Estado que se manifiesta a través del poder legislativo. Se entiende a dicho poder legislativo en el sistema federal argentino como: Congreso Nacional, Legislatura Provincial y Concejo Deliberante. Este derecho se caracteriza por ser, como se ha mencionado, entre otros aspectos: indelegable al poder ejecutivo ni judicial; y de supremacía jurídico política ya que no se le pide ningún tipo de consentimiento al individuo. Hasta aquí una breve noción que sirve de base para el desarrollo posterior. Lo que interesa es definir al poder legislativo de qué esfera se le atribuye el principio de legalidad.

LA POTESTAD TRIBUTARIA EN EL ÁMBITO DEL IMPUESTO A LAS EMISIONES GASEOSAS

En el apartado anterior se hizo referencia a la definición del concepto de potestad tributaria y se esclareció su naturaleza de facultad estatal. También se enfatizó que ese derecho no es absoluto sino que encuentra límites en la legalidad. En este apartado se pretende definir a qué nivel de estado le pertenece la potestad de crear un tributo ambiental.

Es de suma importancia considerar que las normas que limitan la potestad tributaria del Estado son las constitucionales. En un país federal -como Argentina- allí se definen las competencias entre Nación, provincias y municipios. Por lo tanto, es primordial interpretar las normas de la carta magna para definir a quién se le atribuye la autoridad de crear un impuesto verde.

No basta sólo con analizar el texto de la ley, sino que se debe ajustar ese razonamiento a la realidad empírica del hecho que se pretende gravar. El cual no es de naturaleza sencilla.

Con el concepto emisiones gaseosas se designa a la liberación de elementos, gases o partículas a la atmósfera. El conflicto radica en lo siguiente: ¿es competente la jurisdicción en la que se ha instalado la fuente fija contaminante debido a que es el origen de dicha liberación? ¿Es el Estado competente sobre el ámbito –espacio aéreo- donde se depositan estas emisiones?

Según especialistas⁶⁸ en el tema, cuando se produce la liberación de los componentes tóxicos al ambiente; éstos se depositan en la atmósfera logrando generar impactos negativos en la sociedad circundante a la fuente. Desde la óptica de las ciencias económicas se plantea un conflicto. Si las emisiones se depositan en el espacio aéreo, ¿quién es el responsable sobre él?

Destáquese que las emisiones y su respectivo efecto adverso dependen de determinados factores. Así, no tendrá el mismo impacto la liberación de compuestos en un ambiente húmedo, ventoso, o frío. Por otro lado, ¿qué certeza se puede tener de que el total de componentes nocivos deriva de la liberación de las fuentes locales? De esta manera, si existieran franjas industriales, y en localidades vecinas se explotaran actividades que podrían ingresar al presupuesto de hecho imponible ¿cuál es la seguridad que el componente acumulado en una de esas ciudades es cien por ciento producto de sus instalaciones?

DEL ESPACIO AÉREO Y LA PERSPECTIVA DEL DERECHO AERONÁUTICO⁶⁹

Un tributo ambiental que pretenda gravar las emisiones gaseosas a la atmósfera implica una labor interdisciplinaria; exige un análisis de numerosas consideraciones.

⁶⁸ Entrevista realizada el lunes 30/03/2009 a la licenciada en gestión ambiental Mónica Giammarilli.

⁶⁹ LECCIONES DE DERECHO AERONAUTICO PARA INGENIERO AERONÁUTICO Y MECANICO AERONAUTICO – Felipe Rodríguez – 2000. Bibliografía de la cátedra Legislación y Ética Profesional - Universidad Nacional de Córdoba.

Asimismo, obliga a quien se propone realizar un trabajo de esta magnitud -y que sólo está versado en una rama del conocimiento- a una investigación más exhaustiva. No obstante, para el especialista no existen impedimentos para proponer argumentos de reflexión destinados a enriquecer el análisis de otros.

El primer punto interdisciplinario en este apartado consiste en establecer a quien se le atribuye la facultad de establecer un tributo verde. Lo cual no es un detalle menor. Como se estableció anteriormente las emisiones de gases se depositan en la atmósfera. De esta manera, el ¿quién tiene soberanía sobre el espacio aéreo?

Para responder al cuestionamiento precedente se analizó la problemática desde el derecho aeronáutico. La razón es la siguiente, allí se encuentran las normas que regulan y tutelan la actividad aérea; la Ley 17.285, sus modificatorias y complementarias, decretos nacionales, convenios y acuerdos Internacionales. Esta normativa tutela y regula las relaciones entre las cosas y las personas. Asimismo, resulta un elemento esencial de esta rama del derecho el espacio aéreo. No debe olvidarse que estas normas se centran en la navegación aérea; sin embargo, pueden obtenerse conclusiones valiosas de ella.

Desde la óptica del derecho aeronáutico el espacio aéreo puede ser considerado desde dos perspectivas:

- *“como el ámbito jurídico de las relaciones producidas por los hechos y actos generadores de derechos”*. Así la doctrina reconoce el espacio aéreo y atmósfera.
- *“Como componente climático”⁷⁰*; desde la óptica de la meteorología (indispensables para la navegación aérea) y todo en relación al estudio y análisis del impacto ambiental producido por las aeronaves como consecuencia de las emisiones liberadas por los motores.

El espacio aéreo, desde el ámbito jurídico, es tratado como un “continente”; es decir, como el lugar en donde se desarrolla la actividad. La atmósfera es considerada como el “contenido”, así como un elemento imprescindible para la sustentación aerodinámica.

⁷⁰ *Ibíd.*, página 7.

*Debe entenderse por atmósfera al conjunto de varios gases que rodean a la Tierra*⁷¹.

De la definición de atmósfera y su consideración de "contenido" se desprende la siguiente reflexión: si la atmósfera es el contenido, y ello implica que constituye un elemento imprescindible para la sustentación aerodinámica; puede decirse que es un recurso necesario para explotar aquella actividad. Por lo tanto, ¿se podría aplicar el mismo razonamiento en el desarrollo de actividades industriales? La conclusión por sí misma es muy amplia y puede tocar el límite del absurdo. Así, se podría expresar al aire como insumo para todo tipo de actividad. Sería grotesco valorar el recurso "aire" en todas las actividades ni considerarlo en los presupuestos productivos. De ninguna manera sería razonable; ya que no se conoce la realidad sin él. La cuestión que se discute es que una actividad productiva en particular –como por ejemplo la industria siderúrgica- puede estar degradando un recurso útil para el desarrollo de todas las demás actividades; así, cuando la tasa de degradación de dicho recurso exceda su proceso de regeneración la escasez perjudicará el desenvolvimiento de todas las demás actividades.

Aristóteles define a la economía como la ciencia que estudia la administración racional de los recursos que son escasos. Siguiendo esta línea de pensamiento, ¿acaso no debería intervenir la economía, si la industria es una de las causas que originan la escasez del recurso aire? ¿Es justo que se disponga del "recurso aire" gratuitamente, cuando esa disposición implica reducir su uso por otros factores?

Por otro lado, considérese al espacio aéreo como componente climático dentro del análisis del impuesto a las emisiones gaseosas a la atmósfera. Ello porque el aspecto meteorológico reviste una de las características fundamentales de dicho espacio. Nótese que el nivel de impacto ambiental toma como uno de sus condicionantes principales al clima. Éste forma parte de un fenómeno llamado transporte y dispersión. Por ejemplo: mientras mayor sea la velocidad del viento menor será la concentración de contaminantes⁷². Por lo tanto, el contribuyente -obligado por deuda propia-, que debe pagar un tributo por liberar a la atmósfera componentes nocivos estará interesado en saber cuál es el motivo de la implementación de ese tributo. En otras palabras, si se aplica un impuesto con el fundamento de proteger el bien jurídico del ambiente sano y la vida, será de interés de aquel sujeto pasivo conocer el daño que provoca su actividad. Y ese daño, conocido como impacto ambiental varía en función,

⁷¹ Geo Argentina 2004 – Perspectivas del Medio Ambiente de la Argentina – PNUMA página 155.

⁷² Licenciatura en Gestión Ambiental UESIGLO 21 – Materia Gestión del Recurso Aire - Bibliografía básica. Unidad 1, punto 1.2: Meteorología y meteorología de la contaminación del aire.

entre varios factores, del clima. Ello conduce a que la regulación ambiental debería tender a la descentralización debido a la diversidad climática del territorio a aplicar el gravamen.

El análisis podría guardar relación con el motivo de creación del nivel de gobierno municipal. El objetivo primordial del surgimiento del municipio es promover al federalismo así como buscar la posibilidad del desarrollo regional y la eficacia gubernativa. Es decir, ¿quiénes mejores para gobernar que aquellos integrantes del municipio que están en contacto directo con la problemática local? Ello debería suceder con la legislación tributaria ambiental. Como se desarrolló anteriormente, el impacto ambiental, la cuantificación de la externalidad negativa de la emisión de contaminantes, y la valoración de los recursos son variables⁷³. Así que debería pensarse en una normativa adecuada a las particularidades del entorno.

Para seguir con la tesis de quién posee la facultad para establecer un tributo a las emisiones gaseosas a la atmósfera vale aclarar a quién se le atribuye la soberanía. Esta cuestión es fundamental en el ámbito del derecho aeronáutico; razón por la cual se investigó qué define aquella disciplina al respecto.

Vale destacar que el derecho aeronáutico toma como base el principio de la soberanía de los Estados en sus respectivos espacios aéreos. El origen de este razonamiento deriva del Convenio de Chicago (1944)⁷⁴; específicamente en el artículo primero se establece explícitamente dicho concepto:

"Artículo 1 Soberanía:

Los Estados contratantes reconocen que todo Estado tiene soberanía plena y exclusiva en el espacio aéreo situado sobre su territorio".

Se debe hacer referencia a la existencia del derecho espacial, el cual sólo se mencionará a efectos de entender que existen dificultades en cuanto a límites de lo que se considera espacio aéreo. En esta rama normativa no se le atribuye soberanía particular a ningún Estado, sino que consagra su "uso" para libre exploración.

⁷³ -"Federalismo, autonomía municipal y ciudad de Buenos Aires en la reforma constitucional de 1994", Prólogo de Germán Bidart Campos, (1997), Depalma, Buenos Aires.

⁷⁴ CONVENIO DE AVIACIÓN CIVIL INTERNACIONAL – Chicago, ESTADOS UNIDOS, 7 de diciembre de 1944. Destinado principalmente a regular la aviación civil en los países. En Argentina fue firmado el 24 de Septiembre de 1968 entrando en vigor específicamente el 24 de Octubre del mismo año. Es conocido también con el nombre de Protocolo de Buenos Aires.

Considérense dos artículos del Código Aeronáutico⁷⁵, el 197 y el 202. El primero, ubicado específicamente en el título onceavo, denominado "Ley aplicable, jurisdicción y competencia" establece:

"Artículo 197.- Declárese materia de legislación nacional o concerniente a la regulación de:

1.- La circulación aérea en general, especialmente el funcionamiento de aeródromos destinados a la navegación aérea internacional o interprovincial o a servicios aéreos conectados con estas (...)"

El segundo de ellos, el artículo 202 dentro del título doceavo o de la Fiscalización y procedimiento, dice:

"Artículo 202.- La fiscalización del espacio aéreo, aeródromos y demás lugares aeronáuticos en el territorio de la república y sus aguas jurisdiccionales, será ejercida por la autoridad aeronáutica, con excepción de la que corresponda a la policía de seguridad y judicial que estará a cargo de las policías nacionales existentes" (...)

A priori, de lo expuesto anteriormente, la soberanía sobre el espacio aéreo recae sobre el Estado Nacional. Sin embargo, se ha establecido anteriormente que el código aeronáutico así como la rama del derecho a la cual pertenece se dirigen a la regulación de la navegación aeronáutica. De tal forma, se referirá a las aeronaves que circulen, su fiscalización la posibilidad de accidentes, etc. Aún así brinda un precedente y una base para un análisis racional del cuestionamiento que se pretende resolver en este apartado.

DE LOS RECURSOS NATURALES: PERSPECTIVAS DEL DERECHO CONSTITUCIONAL Y AMBIENTAL

El "aire" es un recurso natural. Algunos autores lo definen dentro de una clasificación denominada "recursos esenciales" ya que es el más utilizado por el ser humano y dicha utilización es imprescindible para la vida.

⁷⁵ Código aeronáutico, Ley 17285 y sus modificatorias.

ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 41 DE LA CONSTITUCIÓN NACIONAL ARGENTINA

En el apartado *¿UN AMBIENTE SANO CONSTITUYE UNA NECESIDAD PÚBLICA EN ARGENTINA?* Del capítulo tres se hizo referencia al artículo 41 de la CN como fundamento y base legal de un tributo ambiental. Es decir, se trató de enfocar, desde la legislación, la razón de proteger el derecho a un ambiente sano por constituir un bien social. De todas maneras, la normativa no debería ser un límite, ni mucho menos una condición, para la regulación de determinados sucesos. Sino que debería ser dicha legislación la que se adapte a los fenómenos y la realidad imperante. No deja de ser, sin embargo, importante encontrar un fundamento legal a la creación del impuesto, ya que se ha demostrado que la organización de la vida civilizada exige un marco de acción establecido para propender su funcionamiento como tal.

A continuación se transcribe el artículo número 41 de la carta magna, a fines de extender su evaluación⁷⁶:

“Art. 41.- 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.

Las autoridades proveerán a la protección de este derecho, a la utilización racional de los recursos naturales, a la preservación del patrimonio natural y cultural y de la diversidad biológica, y a la información y educación ambientales.

Corresponde a la Nación dictar las normas que contengan los presupuestos mínimos de protección, y a las provincias, las necesarias para complementarlas, sin que aquéllas alteren las jurisdicciones locales.

Se prohíbe el ingreso al territorio nacional de residuos actual o potencialmente peligrosos, y de los radiactivos”

En el párrafo tercero del artículo citado se establece que corresponde a la Nación dictar una norma que contenga presupuestos mínimos. Algo así como un ordenamiento base susceptible de ser complementado por la legislación provincial. Ello, deja al Estado provincial la facultad de legislar en materia ambiental respetando

⁷⁶ A lo largo de todo el trabajo se irán analizando los fragmentos de este artículo. Siempre que se refiera al tema analizado en dicho momento. Por esa razón se lo citará en varias ocasiones.

este ordenamiento superior. Implica una evidencia a favor del régimen federal adoptado por el país así como a las tendencias descentralizadoras; ya que dada la vasta extensión del territorio, está más capacitado para entender las particularidades de un sector el gobierno más cercano a él.

Hasta aquí, en función de lo evaluado desde la perspectiva del derecho aeronáutico y lo expresado en el art. N° 41 de la CN se concluye que el espacio aéreo es potestad del Estado Nacional.

LOS RECURSOS NATURALES Y EL DOMINIO ORIGINARIO DE LAS PROVINCIAS⁷⁷

El texto legal más importante de un país es su constitución. Ésta es considerada la ley fundamental porque establece las bases de todo el ordenamiento legal que se extiende en una nación. Así, ninguna ley, ordenanza, decreto podrá contradecirla.

En relación a los recursos naturales y la definición de la potestad tributaria sobre la determinación de un impuesto a las emisiones gaseosas a la atmósfera reviste de fundamental importancia el artículo 124 de la CN, el cual se expone a continuación:

“Art. 124.- Las provincias podrán crear regiones para el desarrollo económico y social y establecer órganos con facultades para el cumplimiento de sus fines y podrán también celebrar convenios internacionales en tanto no sean incompatibles con la política exterior de la Nación y no afecten las facultades delegadas al Gobierno federal o el crédito público de la Nación; con conocimiento del Congreso Nacional. La ciudad de Buenos Aires tendrá el régimen que se establezca a tal efecto.

Corresponde a las provincias el dominio originario de los recursos naturales existentes en su territorio.”

Este art. Incorporado con la reforma de 1994 es un paso hacia el fortalecimiento del federalismo ya que pretende propender la descentralización en Argentina. Lo que aquí interesa es la última oración que establece el dominio originario de los recursos naturales de las provincias. Carece de relevancia en este trabajo la discusión respecto de la aplicación o no de este precepto legal. Esto es así, porque si se pretendiera evaluar este tipo de consideraciones implicaría desviar el objetivo de la tesis. Se toma como suposición la existencia de un sistema que funciona como tal; todas aquellas

⁷⁷ www.ambiente.gov.ar/archivos/web/PCCGDBM/File/APMC/Jurisprudencia/recursos%20naturales.pdf Secretaría de Ambiente y Desarrollo sustentable de la Nación Argentina.

falencias en la aplicación del art. 124 como los conflictos en materia de dominio en las minas, hidrocarburos, pesca, etc. exceden límites de este proyecto de impuesto ambiental⁷⁸.

Cuando se hizo referencia a la carta magna se trató el concepto de dominio; para no dejar dudas, ya que esto no es un tratado de derecho, con el término dominio se refiere al derecho de propiedad sobre alguna cosa⁷⁹. En el Código Civil, existe un "capítulo único", "De las cosas consideradas con relación a las personas". Allí, es donde se plasman explícitamente la descripción de las relaciones de las personas y las cosas.

Este capítulo único comienza con el art. 2339:

"Art.2339.- Las cosas son bienes públicos del Estado general que forma la Nación, o de los Estados particulares de que ella se compone, según la distribución de los poderes hecha por la Constitución Nacional (...)"

Seguidamente se hace una descripción de los bienes considerados públicos y la posibilidad de las personas particulares de usar ese tipo de bien. El ambiente entra dentro de la categoría de bienes públicos⁸⁰. Está especificado que las aguas, en general, pertenecen al dominio público de los estados. ¿Qué sucede con el aire y el espacio aéreo?

⁷⁸ Ningún sistema legal es perfecto. En función de las limitaciones y en orden de buscar la pertinencia en el análisis; temas como la vigencia y aplicación efectiva del precepto legal que establece el dominio originario de los recursos naturales a las provincias cuando en la práctica la Nación interviene no serán considerados. Estas cuestiones que revisten particularidades no relevantes.

⁷⁹ Según la Real Academia Española. Dominio: poder que alguien tiene de usar y disponer de lo suyo.

⁸⁰ Art.2340.- Quedan comprendidos entre los bienes públicos:

- 1 - Los mares territoriales hasta la distancia que determine la legislación especial, independientemente del poder jurisdiccional sobre la zona contigua;
- 2 - Los mares interiores, bahías, ensenadas, puertos y ancladeros;
- 3 - Los ríos, sus cauces, las demás aguas que corren por cauces naturales y toda otra agua que tenga o adquiera la aptitud de satisfacer usos de interés general, comprendiéndose las aguas subterráneas, sin perjuicio del ejercicio regular del derecho del propietario del fundo de extraer las aguas subterráneas en la medida de su interés y con sujeción a la reglamentación;
- 4 - Las playas del mar y las riberas internas de los ríos, entendiéndose por tales la extensión de tierra que las aguas bañan o desocupan durante las altas mareas normales o las crecidas medias ordinarias;
- 5 - Los lagos navegables y sus lechos;
- 6 - Las islas formadas o que se formen en el mar territorial o en toda clase de río, o en los lagos navegables, cuando ellas no pertenezcan a particulares;
- 7 - Las calles, plazas, caminos, canales, puentes y cualquier otra obra pública construida para utilidad o comodidad común;
- 8 - Los documentos oficiales de los poderes del Estado;
- 9 - Las ruinas y yacimientos arqueológicos y paleontológicos de interés científico.

El jurista Marienhoff⁸¹, realiza un análisis similar al expuesto en el apartado "Del espacio aéreo y la perspectiva del derecho aeronáutico" y se refiere a ese espacio aéreo como continente y al aire como contenido. Pero agrega el carácter fijo del espacio y la posibilidad de su apropiación. Respecto del aire, agrega el viento, las ondas herzianas, nubes, agua de lluvia hasta su contacto con el suelo, etc.) Por su parte Diez, jurista y escritor argentino, define al aire como *res communis*; es decir de dominio público y de uso habilitado para cualquiera. Finalmente, lo más importante es que según Marienhoff:

*"no existe texto expreso que de la ley que declare en el dominio público al espacio aéreo, pero a tal conclusión se llega igualmente por el método de la interpretación jurídica, que permite asignarle la misma condición que un instituto análogo: el mar territorial"*⁸².

La constitución declara el dominio originario de los recursos naturales a las provincias. Asimismo, le confiere al gobierno federal, a través del Código Civil (art. 75 inc. 12), la facultad de reglar las relaciones jurídicas de bienes en relación con las personas ¿no se genera entonces una contradicción?

Queda entonces por precisar qué es dominio originario. En base a las opiniones de los constitucionalistas de la convención constituyente de 1994 se refiere a dominio originario como facultades de administración, control o ejercicio del poder de policía. Según el convencional Kirchner la cuestión fundamental de esta definición es el impacto, económico y ecológico. Por su parte el abogado Antonio María Hernández se refiere a la búsqueda de una explotación racional de los recursos entre los gobiernos federal y provincial.

La conclusión anterior, en la que se declaraba al Estado nacional como aquella persona que reviste la potestad sobre el espacio aéreo entra en cuestionamiento si se analiza lo vertido en el presente apartado. Si se reconoce que el aire es un recurso natural y su dominio (entendido como la facultad de administrar según los convencionales constituyentes) es originario de las provincias, entonces libremente la provincia puede administrar y aplicar un tributo sobre las emisiones gaseosas que

⁸¹ Jurista Miguel Marienhoff, nacido en Buenos Aires, en 1903 y se graduó de abogado en la Universidad Nacional de La Plata, en 1927. En 1941, fue nombrado profesor adjunto de Derecho Administrativo en la Universidad Nacional de La Plata, de la que sería luego profesor asociado consulto y miembro del consejo superior. Fue también profesor asociado consulto en la Universidad de Buenos Aires. Escritor. (Información obtenida del Diario La Nación del día 25/04/2009)

⁸² www.ambiente.gov.ar/archivos/web/PCCGDBM/File/APMC/Jurisprudencia/recursos%20naturales.pdf Secretaría de Ambiente y Desarrollo sustentable de la Nación Argentina. Página 6.

afecten un recurso natural provincial. Sin embargo, no se puede desconocer lo previsto en el artículo número 41. Se podría decir, que las facultades son concurrentes entre el estado nacional y provincial. La incidencia del artículo 41 se analiza a continuación.

Entonces, el conflicto cambia: si se ha analizado el argumento del espacio aéreo como continente y la atmósfera como contenido. ¿Interesa el espacio aéreo o el aire? Esta tesis se fundamenta en que una entidad que utiliza insumos, también utiliza el aire para poder funcionar; por lo tanto, no asumir un costo por el uso de un recurso hace su actividad más rentable. De esta manera, se hace referencia a la atmósfera como recurso, tema relevante para establecer que el dominio le corresponde a las provincias.

LA ADMINISTRACIÓN DEL RECURSO NATURAL "AIRE" CUANDO SE VE AFECTADO POR LA CONTAMINACIÓN AMBIENTAL. INCIDENCIA DEL ARTÍCULO 41 DE LA CONSTITUCIÓN NACIONAL⁸³

Como se había concretado anteriormente, el artículo número 41 de la carta magna incorpora derechos de nueva generación. Es considerado como la cláusula ambiental de la ley fundamental ya que en ella se precisa el derecho de toda persona a un ambiente sano y equilibrado para cumplir con el objetivo del desarrollo sustentable. Además, se estipula la obligación de preservación de ese ambiente.

En dicha cláusula se deslindan las competencias nacionales y provinciales en cuanto a la normativa ambiental (específicamente en el tercer párrafo). Allí, se establece que el Estado nacional debe sancionar una legislación de presupuestos mínimos o base; de esta manera, según el jurista Rosatti, se garantiza para toda la Nación iguales condiciones de protección. En cuanto a las provincias le corresponde la normativa por encima de esa base.

A la tesis de "presupuestos mínimos" se le asigna un precedente español. Recuérdese que en el apartado "Las particularidades de la potestad tributaria en España", en el capítulo relacionado al objeto de este tributo se hizo referencia a la facultad del estado nacional español de definir la normativa ambiental base, independientemente de las facultades de las comunidades autónomas. De la misma

⁸³ Fundación Ambiente y Recursos Naturales Área de Investigación y Capacitación (FARN) – "Presupuestos mínimos de protección ambiental" Premio de Monografía Adriana Schiffrin 1º Edición 2005 Bs. As. (Publicación de consulta gratuita en la página Web de la FARN www.farn.org.ar/).

manera que en Argentina, la idea fundamental de esta "base" es la de garantizar un mínimo de resguardo en materia ambiental a todas las comunidades; es decir, se fundamenta en la premisa de protección y garantía de los derechos y no en la desigualdad que permite la potestad de cada comunidad autónoma de definir parámetros diferentes de protección.

Qué involucra la delegación a la nación de la facultad de establecer una normativa mínima en materia ambiental; esta pregunta, según Tomás Hutchinson⁸⁴, implica complementar y extender el resguardo ambiental. Así, cada jurisdicción local tiene responsabilidades primarias y fundamentales de ampliar la normativa legal. Porque, como se estableció anteriormente, se pretende dar un marco de solución a problemas específicos de cada región del país.

En conclusión, según el artículo número 6 de la Ley General de Ambiente (ley número 25.675) se considera presupuesto mínimo a:

"ARTICULO 6º.- Se entiende por presupuesto mínimo, establecido en el artículo 41 de la Constitución Nacional, a toda norma que concede una tutela ambiental uniforme o común para todo el territorio nacional, y tiene por objeto imponer condiciones necesarias para asegurar la protección ambiental. En su contenido, debe prever las condiciones necesarias para garantizar la dinámica de los sistemas ecológicos, mantener su capacidad de carga y, en general, asegurar la preservación ambiental y el desarrollo sustentable".

En síntesis, el dominio de los recursos naturales es originario para las provincias. No caben dudas, en base a lo expuesto, que se hace referencia a la atmósfera como insumo, recurso imprescindible para la realización de cualquier actividad. Así, se pretende cuestionar la definición del aire en calidad res communis o dominio público, ya que la degradación del recurso puede convertirlo en un bien escaso que podría cambiar su naturaleza de renovable y asequible a escaso y costoso. Sin embargo, la facultad para cambiar esa naturaleza de bien de dominio público se la concede al estado nacional; así como la capacidad de definir la base de la normativa ambiental. En función de lo anteriormente expresado, nada impide que el sujeto activo para la propuesta tributaria de impuesto a las emisiones gaseosas a la atmósfera sea el

⁸⁴ Abogado bonaerense egresado de la facultad de derecho y ciencias sociales de la Universidad de Buenos Aires el 26 de diciembre de 1968; escribano y procurador, con un postgrado en Derecho Administrativo y Política internacional. (Información extraída de <http://cablemodem.fibertel.com.ar/tomashutchinson/>).

Estado de la provincia de Córdoba. Cuando su normativa no persiga el desmedro de los presupuestos mínimos establecidos.

DE LOS RECURSOS NATURALES: SITUACIÓN EN LA PROVINCIA DE CÓRDOBA

Se había establecido claramente como conclusión que era el Estado Nacional el encargado de definir la legislación base en materia ambiental; también se había definido que la provincia tiene la potestad de reglamentar esa legislación mínima con miras a garantizar el derecho al ambiente sano que poseen los habitantes.

A modo expositivo, se transcriben dos artículos de la carta magna provincial. Específicamente en el Capítulo III, Ecología del medio ambiente y calidad de vida artículo 66 se expresa:

“Artículo 66.- Toda persona tiene derecho a gozar de un medio ambiente físico y social libre de factores nocivos para la salud, a la conservación de los recursos naturales y culturales y a los valores estéticos que permitan asentamientos humanos dignos, y la preservación de la flora y la fauna.

El agua, el suelo y el aire como elementos vitales para el hombre, son materia de especial protección en la Provincia.

El Estado Provincial protege el medio ambiente, preserva los recursos naturales ordenando su uso y explotación, y resguarda el equilibrio del sistema ecológico, sin discriminación de individuos o regiones.

Para ello, dicta normas que aseguren:

- 1. La eficacia de los principios de armonía de los ecosistemas y la integración, diversidad, mantenimiento y recuperación de recursos.*
- 2. La compatibilidad de la programación física, económica y social de la Provincia, con la preservación y mejoramiento del ambiente.*
- 3. Una distribución equilibrada de la urbanización en el territorio.*
- 4. La asignación prioritaria de medios suficientes para la elevación de la calidad de vida en los asentamientos humanos”.*

Entonces, el ordenamiento cordobés recepta el derecho de un ambiente sano y se compromete a reglamentar la base legislativa nacional. De la misma manera se pronuncia respecto de la conservación de los recursos naturales:

Artículo 68.- El Estado Provincial defiende los recursos naturales renovables y no renovables, en base a su aprovechamiento racional e integral que preserve el patrimonio arqueológico, paisajístico y la protección del medio ambiente.

La tierra es un bien permanente de producción; la ley garantiza su preservación y recuperación, procura evitar la pérdida de fertilidad, la erosión y regula el empleo de las tecnologías de aplicación.

Las aguas que sean de dominio público y su aprovechamiento, están sujetos al interés general. El Estado reglamenta su uso racional y adopta las medidas conducentes para evitar su Contaminación (...)

EL FENÓMENO DE LAS ONDAS HERTZ Y SU ASIMILACIÓN COMO RECURSO NATURAL

Brevemente, las ondas hertzianas u ondas de radio, son ondas electromagnéticas utilizadas para la comunicación radial.

Algunos juristas exponen que el uso de estas ondas tiene paralelismo con la utilización de ellas como recurso natural contenido en el espacio aéreo. Con la ley de radiodifusión (Ley 26053) se estableció en el artículo tercero que la administración de las frecuencias y la orientación, promoción y control de los servicios de radiodifusión son competencia exclusiva del Poder Ejecutivo Nacional⁸⁵.

En la realidad, si estas ondas revisten la naturaleza de recurso natural, debería atribuírsele la potestad al estado provincial. Sin embargo, en este caso, a diferencia de la propuesta de un impuesto ambiental a las emisiones gaseosas a la atmósfera, el uso no genera una externalidad negativa. No se produce un efecto adverso por el desempeño de determinadas actividades. No debe descartarse, que el impacto de esa externalidad sea variable; y esa variación se produce según características meteorológicas puntuales de cada punto del país. Así, se generan razones por la cual la centralización en la administración reviste una importante desventaja.

⁸⁵ Ley 26053. Artículo 3º.

Capítulo 6 - Sujeto Pasivo

INTRODUCCIÓN

El presente capítulo se dividirá en dos secciones: sujeto pasivo y capacidad contributiva. Ésta constituye un tema fundamental en el marco de cualquier propuesta tributaria; ya que es considerada como un indicador de viabilidad del tributo así como de definición del universo de sujetos pasivos.

Aun cuando existen diversas particularidades en un tributo verde, es menester aclarar qué postura se adhiere respecto de la condición de sujeto pasivo. Esto es así ya que, tal como afirma Héctor Villegas, existen disímiles corrientes doctrinarias. Algunos, consideran sujetos pasivos sólo al obligado reconocido en el texto legal; dejando de lado a aquellos que efectivamente soportan la carga tributaria. Existen aquellos que opinan exactamente lo contrario, diciendo que sólo es sujeto pasivo quien abona el tributo⁸⁶. En el presente trabajo cuando se haga referencia a sujeto pasivo se tendrá por aceptada la doctrina que reconoce como sujeto pasivo al responsable por deuda propia o responsable por deuda ajena.

Se define como responsable por deuda propia al contribuyente (destinatario legal y realizador del hecho imponible). En cuanto al responsable por deuda ajena; éste a su vez, puede adoptar el carácter de responsable sustituto (aquel que por disposición de la ley ocupa "el lugar del" contribuyente); o de responsable solidario (ajeno al hecho imponible pero a quien el texto legal obliga a pagar "al lado de")⁸⁷.

Como conclusión, no debe olvidarse que es sujeto pasivo quien debe cumplir una obligación de dar. No es otra cosa que un deudor. Aun así, existen términos técnicos y corrientes de pensamiento detrás de ellos que obligan a precisar los conceptos; con el objetivo de que no haya lugar a dudas en lo que se pretende exponer. En las palabras del eximio tributarista Giuliani Fonrouge el sujeto pasivo es: *"la persona individual o colectiva a cuyo cargo pone la ley el cumplimiento de la prestación y que puede ser el deudor (contribuyente) o un tercero"*.

⁸⁶ Villegas, Héctor - Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Tomo único. Séptima edición. Año 2001 Editorial Depalma.

⁸⁷ Manual de derecho tributario – Primera Parte – Editorial Advocatus, 2002.

QUIÉNES SON SUJETOS PASIVOS

La introducción de la sección resulta de fundamental importancia para comprender la caracterización de sujeto pasivo prevista en la ley 18/2003 de la Comunidad Autónoma de Andalucía.

A continuación se desarrollará el tratamiento legal español para la definición de sujeto pasivo en el impuesto a las emisiones gaseosas a la atmósfera. Para ello, se transcribe el primer punto del artículo número 25 de aquel ordenamiento andaluz:

1. *Son sujetos pasivos a título de contribuyentes las personas físicas o jurídicas y las entidades sin personalidad jurídica a que se refiere el artículo 33 de la Ley General Tributaria o norma que le sustituya, que exploten las instalaciones en las que se desarrollen las actividades que determinan las emisiones a la atmósfera gravadas por este impuesto. (...)*

En el párrafo precedente lo primero que se va a destacar es la frase "sujeto pasivo a título de contribuyente"; la razón de su importancia radica en la distinción de sujeto pasivo como responsable del hecho imponible. Nótese la ambición en el ordenamiento al incluir en la definición: personas físicas, jurídicas y aquellas que no tengan personalidad jurídica.

Un análisis más detallado de lo expuesto anteriormente obliga a diferenciar a los contribuyentes. De esta manera son susceptibles de ser sujetos pasivos del tributo las personas físicas y las personas jurídicas. Hasta aquí ninguna diferencia con la legislación tributaria argentina. Se incluyen como contribuyentes a los entes sin personalidad jurídica; conocidos también con el nombre de "comunidad de bienes"⁸⁸. Esto implica que, según el artículo 392 del Código Civil Español y el art. 35 punto 4 de la ley 58-2003, puede convertirse en responsable un "patrimonio separado" o "comunidad de bienes". A continuación se expone el mencionado art. 392 de la sección "De la Comunidad de Bienes":

⁸⁸ Nótese que en la Ley General Tributaria 58-2003 en el artículo 35 punto 4 -específicamente en el CAP II, "Obligados Tributarios", sección primera o Clases de obligados Tributarios - se define :

4. *Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición.*

Hay comunidad cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece pro indiviso a varias personas. A falta de contratos, o de disposiciones especiales, se regirá la comunidad por las prescripciones de este título.

Para finalizar este párrafo es menester remarcar que en el derecho tributario argentino, también se le reconoce la naturaleza de obligado a entes sin personalidad jurídica, y se toma como ejemplo clásico a las UTES.

El segundo punto del artículo 25 de la ley 18/2003 se refiere a los responsables por deuda ajena en el carácter de responsables solidarios; en otras palabras, aquellos que responden al pago del tributo junto con el responsable por deuda propia. Por consiguiente se considerarán solidariamente obligadas frente a la Hacienda de la Comunidad Autónoma aquellas personas o entidades que exploten una misma instalación. Se incluyen como solidarios, los propietarios desde donde se realice la emisión cuando la explotación se encuentre a cargo de otras personas⁸⁹.

La razonabilidad en la definición de los sujetos pasivos es indiscutible. Al reconocer como objeto del tributo a la emisión de determinadas sustancias nocivas por parte de fuentes fijas; es necesario incluir a aquellos capaces de producir este fenómeno. De esta manera, el problema radica en encontrar un método efectivo para reconocer a los responsables de las emisiones. ¿Debería existir un registro obligatorio para todos aquellos que exploten determinadas actividades? ¿Cómo procede la fiscalización desde el Estado?

En la República Argentina, debido al carácter autónomo del derecho tributario, se produce el fenómeno de que incluso entidades que no son reconocidas por el derecho privado como sujetos de derecho pueden ser sujetos pasivos. De esta manera la figura del patrimonio de afectación podrá ser reconocida como contribuyente o unidad a la cual puede atribuírsele el hecho imponible. En coincidencia con este razonamiento, se identifican también como responsables por deuda propia a los agrupamientos no

⁸⁹ Punto dos del artículo 25 de la ley 18/2003:

2. La concurrencia de dos o más personas o entidades en la explotación de una misma instalación a que se refiere el apartado anterior determinará que queden solidariamente obligados frente a la Hacienda de la Comunidad Autónoma, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 34 de la Ley General Tributaria o norma que le sustituya, pudiendo dirigirse la acción administrativa de cobro contra cualquiera de ellos por la totalidad de la cuota.

Artículo 26 de la ley 18/2003:

Responsable solidario.

Será responsable solidario del pago del impuesto el propietario de la instalación desde la que se realice la emisión en caso de que no coincida con la persona que explote aquélla.

societarios, los agrupamientos de colaboración empresaria y las sucesiones indivisas⁹⁰.

Finalmente, en concurrencia con la enunciación del objeto del tributo, los sujetos pasivos deben ser aquellas personas físicas, jurídicas o susceptibles de ser contribuyentes por el derecho tributario, que emitan las sustancias nocivas determinadas en el objeto.

Habiéndose definido quiénes deberían ser sujetos pasivos, es menester separar de esta definición aquellas complicaciones para identificarlos. En otras palabras, hasta aquí se pretende exponer el universo de sujetos que deberían contribuir debido a que generan la externalidad negativa.

Sin embargo, para la normativa tributaria uno de sus principios fundamentales es la capacidad contributiva; así como límite de esa facultad del Estado para imponer tributos. Con este concepto, se excluyen aquellos que por la realidad objetiva integran el marco definido como objeto del tributo pero que no poseen la aptitud para concurrir con el gasto público.

⁹⁰ Derecho Tributario – Consideraciones Económicas y Tributarias – TOMO I Parte General – Catalina García Vizcaíno - Editorial Depalma 1996.

DE LA DEFINICIÓN DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA⁹¹

La capacidad contributiva puede ser interpretada desde dos perspectivas a saber: desde el punto de vista de una limitación a la facultad del estado para imponer un tributo; o desde la óptica de ser un elemento esencial para la definición del impuesto. La segunda de ellas, es menos agresiva.

Según Héctor Villegas, reconocido tributarista, la capacidad contributiva debe ser entendida como el límite material que garantiza justicia y razonabilidad. Asimismo, puede ser considerada como el fundamento y la medida de los impuestos.

No resulta relevante un debate doctrinal respecto del concepto de capacidad contributiva; sin embargo, sí es importante precisar sus limitaciones para ajustar la definición a un área particular como lo es el impuesto ambiental.

Conceptualmente, con el término se hace referencia a la aptitud que posee un sujeto de contribuir al funcionamiento del Estado. Héctor Damarco, abogado especialista en derecho tributario, presenta el siguiente razonamiento: *“los hombres se han agrupado en organizaciones, como el Estado, para su subsistencia. Una conducta de no colaboración no sería correcta (...) Por lo tanto, con los impuestos se une la necesidad de dicho Estado con el derecho de propiedad del individuo”*. En conclusión, la capacidad contributiva se convierte en el nexo entre esa necesidad y el derecho de propiedad.

Hasta aquí, se ha entendido el concepto fundamental. Si se quiere conservar la organización del Estado, se debe contribuir para su funcionamiento. En qué medida o cantidad, depende de la aptitud de cada contribuyente. Dicha aptitud se denomina capacidad contributiva.

El conflicto radica en cómo se efectúa la medición y la cuantía del “aporte” de cada sujeto. Se excluye, por ahora, la consideración de los demás principios tributarios como la igualdad y la generalidad. Es indiscutible, que ningún método será totalmente objetivo ya que intervendrá la subjetividad del legislador, pero se pretende que se reduzca al mínimo dicha parcialidad. Tómese como ejemplo el impuesto a las

⁹¹ Jorge Héctor Damarco; abogado especialista en derecho tributario. Doctor en ciencias jurídicas y sociales – El principio de la capacidad contributiva como fundamento y medida de los impuestos extraído de www.econ.uba.ar.

ganancias. Este tributo define como reflejo de la capacidad contributiva a las rentas de una persona y expone una alícuota que será la que graduará el monto de contribución.

¿Qué dice la doctrina? La doctrina considera que la capacidad para concurrir con el Estado se demuestra objetivamente en la "renta, el patrimonio y el consumo". Aun cuando el consumo reviste una manifestación presunta. He aquí el quid de la cuestión. ¿Cómo se manifiesta la capacidad de contribuir cuando un sujeto emite sustancias nocivas para el ambiente?

Anteriormente, se expresó que uno de los pilares fundamentales de este trabajo es considerar que una persona explota una actividad y degrada un recurso –en este caso el recurso aire- mediante la emisión de gases nocivos; simultáneamente, utiliza aquel recurso que degrada como materia prima para la continuidad de dicha actividad. ¿Se podría realizar un paralelismo con la tipología de impuesto al consumo y razonar que la aptitud de concurrir se calcule en función del valor del recurso degradado? ¿Así como un consumo de recurso aire?

En teoría sí. Pero la práctica limita la teoría con el término de la subjetividad. Según la economía⁹², no existe una base para valorar el aire como tal. La forma de realizarla es a través de una ponderación de efectos. En otras palabras, y a modo de ejemplo simbólico, podría decirse: si la calidad del aire mejora en un 10%, una persona puede incrementar su poder de concentración en una hora. Si dicha persona ve mejorada su capacidad de concentración en una hora más de su jornada laboral, el producto de su trabajo asciende. Ese incremento en el rendimiento podría medirse en \$/hora trabajada, \$/bien producido, etc. Con el ejemplo, que puede llegar al absurdo, se pretende explicar que no existe una forma directa de valoración del recurso aire, pero sí que se pueden efectuar razonamientos lógicos para generar una medición. Los economistas efectúan este tipo de cálculos cuando ponderan las externalidades de diversas actividades.

Se ha efectuado un análisis del principio capacidad contributiva; y se ha planteado el conflicto que supone adecuar el impuesto a las emisiones gaseosas, cuya naturaleza es "ambiental", a uno de los postulados básicos de la tributación.

⁹² Licenciada en Economía Victoria Pautasso. Entrevista realizada el día 5/05/2009.

LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA Y LOS IMPUESTOS AMBIENTALES⁹³ ¿RIESGO DE INCONSTITUCIONALIDAD?

Como se ha mencionado, según la doctrina la manera más adecuada para determinar la capacidad contributiva es a través de la medición del patrimonio, la renta, el consumo y a través de indicios como el gasto⁹⁴.

¿Por qué es importante analizar el concepto de capacidad contributiva? Si bien es un principio de la tributación, se cuestionará el por qué del análisis extenso de este postulado. La importancia radica en que si bien es un principio, su interpretación excede la esfera de la discusión doctrinaria. Así, en la constitución de la Nación Argentina aparece implícitamente en el artículo 16:

“La Nación Argentina no admite prerrogativas de sangre, ni de nacimiento: no hay en ella fueros personales ni títulos de nobleza. Todos sus habitantes son iguales ante la ley, y admisibles en los empleos sin otra condición que la idoneidad. La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas”.

Aquí, se establece la igualdad como base del impuesto; también, se encuentra el principio de la capacidad contributiva en el artículo 17, en el cual se hace referencia al derecho de propiedad:

“La propiedad es inviolable, y ningún habitante de la Nación puede ser privado de ella, sino en virtud de sentencia fundada en ley. La expropiación por causa de utilidad pública, debe ser calificada por ley y previamente indemnizada. Sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el artículo 4º. Ningún servicio personal es exigible, sino en virtud de ley o de sentencia fundada en ley. Todo autor o inventor es propietario exclusivo de su obra, invento o descubrimiento, por el término que le acuerde la ley. La confiscación de bienes queda borrada para siempre del Código Penal argentino. Ningún cuerpo armado puede hacer requisiciones, ni exigir auxilios de ninguna especie”.

En conclusión, se entiende que la base de los tributos debe ser la igualdad y se reconoce el derecho de propiedad a todos los habitantes. Esto en la esfera nacional. En el capítulo referido al sujeto activo se había señalado, en función del análisis, que

⁹³ <http://biblioteca.afip.gov.ar/gateway.dll/Otras%20Publicaciones/Doctrinas/> - 01 de Julio de 2001 LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA Y LA RAZONES DE INSERCIÓN COMO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL POSITIVO. Prof. Av. FRANCO GALLO UNIVERSIDAD INTERNACIONAL LIBRE DE ESTUDIOS SOCIALES (LUISS) - ITALIA

⁹⁴ Derecho tributario- consideraciones económicas y jurídicas-TOMO I- Parte General – Editorial Depalma 1996 – Catalina García Vizcaino

el tributo a las emisiones gaseosas a la atmósfera podía ser de índole provincial. Específicamente en la Provincia de Córdoba. En la carta magna provincial se define explícitamente a la capacidad contributiva como fundamento de las cargas públicas en el artículo número 71; éste se transcribe a continuación:

“Artículo 71.- El sistema tributario y las cargas públicas se fundamentan en los principios de la legalidad, equidad, capacidad contributiva, uniformidad, simplicidad y certeza.

El Estado Provincial y los Municipios establecen sistemas de cooperación, administración y fiscalización conjunta de los gravámenes.

Pueden fijarse estructuras progresivas de alícuotas, exenciones y otras disposiciones tendientes a graduar la carga fiscal para lograr el desarrollo económico y social de la comunidad.

Ninguna ley puede disminuir el monto de los gravámenes una vez que han vencido los términos generales para su pago en beneficio de los morosos o evasores de las obligaciones tributarias.

La ley determina el modo y la forma para la procedencia de la acción judicial donde se discuta la legalidad del pago de impuestos y tasas”.

En función de lo establecido en las constituciones nacional y provincial respectivamente, se concluye: es importante definir la aplicación del término capacidad contributiva en el impuesto a las emisiones gaseosas a la atmósfera debido a que no sólo es un postulado de la tributación sino una garantía para los ciudadano; asimismo, reviste un principio que excede el marco doctrinario ya que está explicitado en la norma. El problema surge al momento de realizar esa aplicación al impuesto ambiental.

El conflicto se manifiesta en la falta de objetividad en la definición de la aptitud de concurrir al gasto público por parte del contribuyente en el gravamen ecológico; ya que no existe alguna manifestación patrimonial, de la renta o del consumo.

Habiéndose señalado aquel conflicto, se plantea: ¿debería cambiarse la clasificación de impuesto ambiental hacia otro instrumento, como por ejemplo el de contribución parafiscal? Nótese que el término parafiscal se aplica a contribuciones de distinta naturaleza que según el derecho han sido creados con fines de interés colectivo y que están fuera del presupuesto general del Estado. Para realizar una definición más etimológica, la palabra “para” implica al margen, al lado. Si se une el término “para” con “fiscal” significa referirse a algo que se encuentra al lado del fisco.

Como reflexión final, ¿puede reemplazarse el cumplimiento de un postulado como la capacidad contributiva por un reparto equitativo de la carga pública? En otras palabras tómese el principio de proporcionalidad, sabiendo la naturaleza extrafiscal del tributo, prima sobre la aptitud de concurrir con el gasto público de cada contribuyente.

LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA Y SU CONTENIDO POLÍTICO

Como se definió en el capítulo tercero (*Características Generales*) una contribución especial según Giuliani Fonrouge⁹⁵ es una prestación obligatoria debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de obras públicas o actividades especiales del Estado. Así, se reconocen las contribuciones parafiscales que son abonadas para obtener beneficios fiscales o financieros. El caso de las obras sociales. Como ejemplo se había señalado que si un emisor de gases debe pagar cuando genera esas sustancias, y lo recaudado por su pago contribuye al funcionamiento de un departamento de protección ambiental no se le garantiza individualmente un beneficio futuro directo. Como sería una mejora en la valuación de su inmueble, la posibilidad de asistencia sanitaria, etc. Es decir, independientemente del destino de la recaudación el hecho generador en una contribución especial es el beneficio recibido por el contribuyente. En otras palabras, no se considera que el instrumento "contribución" se adecue a la finalidad del presente trabajo, ya que se pretende evaluar la aplicabilidad de un impuesto ambiental con las particularidades que ello implica. La más importante, es lograr que el emisor cambie su conducta nociva a otras menos perniciosas. De la misma manera si la contribución se centra en el beneficio, no se pretende incentivar la contaminación por el beneficio del saneamiento posterior. Sino, todo lo contrario.

El criterio del autor de este trabajo final de graduación, ante corrientes doctrinarias divergentes, es coincidir con el pensamiento tributarista que razona a los tributos parafiscales como tributos de características especiales. Ello es así porque se comparte la opinión de Villegas, cuando advierte que: cuando los tribunales analizan si un tributo responde o no al principio de capacidad contributiva, aquello responde a la valoración política de una realidad económica.

⁹⁵ Espinosa –Manual de derecho tributario – página 35.

Dino Jarach⁹⁶ opina que la capacidad contributiva no es una medida objetiva de la riqueza de los contribuyentes sino una valoración política de la misma. Esta valoración política implica instrumentar el impuesto sobre la base de los valores que conforman el acervo ideológico (...). O en las palabras del tributarista Mehl: "una tasa parafiscal presenta al igual que el impuesto un carácter a la par político y económico, tanto por su objeto, como por sus efectos; prueba de ello está en que sin negar su finalidad económica y social, puede ser incorporada al sistema fiscal o al presupuesto"

Entonces, en base a lo expresado, un tributo ambiental que grave las emisiones gaseosas a la atmósfera es un tributo con características "especiales", de índole parafiscal, que concurre con el criterio de que el sentido de su existencia excede el mero propósito recaudatorio; ya que este tributo pretende cambiar una conducta nociva para el ambiente y simultáneamente proteger el bien social del ambiente sano. Además, podría decirse que es la doctrina la que define el término capacidad contributiva y al ser tan divergente, debería adaptarse a la realidad imperante.

En relación con el tema que se discute, en Italia –año 2001- se publica una ponencia en la que se debate respecto de la aplicación de un tributo que grava la "organización productiva". El principal dilema era si este impuesto respeta o no el criterio de capacidad contributiva. Se llevó a cabo en la conferencia Técnica del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias o C.I.A.T. No se pretende transcribir las conclusiones pero sí resaltar puntos importantes.

En esta ponencia se destaca que si la capacidad contributiva debe sólo reflejar fuerza económica a través de elementos de patrimonialidad entonces, es el mercado el que define qué fenómenos revisten hechos imposables y no el legislador. Por lo tanto, si se equipara el principio con un criterio distributivo más amplio, podría referirse entonces a la noción de capacidad contributiva al reparto de la carga pública en base a selecciones de orden social. Respetando siempre los postulados de igualdad, no confiscatoriedad y generalidad.

Se resalta también, que la evolución de la realidad económica obliga a reconsiderar términos doctrinarios. La única condición para las nuevas hipótesis de hecho imposables es que exista una relación efectiva de dichos hechos con situaciones que

⁹⁶ Dino Jarach, Finanzas públicas y derecho tributario - Cangallo, Buenos Aires, 1989.

indiquen potencialidad económica. De esta manera, no se estaría violando la garantía del contribuyente.

Habiendo analizado el texto precedente, no debe olvidarse que la especulación es una característica innata de las personas. En otras palabras, desprenderse del criterio clásico de capacidad contributiva ¿Implica disfrazar impuestos netamente recaudatorios con la figura del impuesto ambiental? Asimismo, no debe justificarse con el criterio de la extrafiscalidad tributos que transgredan presupuestos jurídicos; o, por qué no tributos que revistan una "amenaza" capaz de retraer la actividad económica.

Finalmente, si se analizara rápidamente uno de los indicadores clásicos como lo es la renta. Entiéndase que ese rendimiento obtenido por el emisor de gases nocivos no es directamente proporcional al daño ambiental causado. Este razonamiento deja de lado la opción de tomar como indicador de la aptitud para concurrir con el gasto público a los ingresos obtenidos por las ventas.

REFLEXIONES SOBRE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN LOS IMPUESTOS AMBIENTALES

Anteriormente se expusieron argumentos que menoscaban la firmeza jurídica del impuesto ambiental a las emisiones gaseosas. Este principio –de capacidad contributiva- reviste un pilar fundamental en el ámbito tributario. De tal manera que funciona como garantía para el contribuyente. Por lo que, aun cuando se reconozcan puntos favorables no debe ignorarse el hecho de que la debilidad en el cumplimiento de este principio reviste un obstáculo, si se quiere, al establecimiento de un tributo ambiental a las emisiones gaseosas a la atmósfera.

No se debe pasar por alto que el tema es muy controvertido y existen opiniones doctrinarias divergentes. En este apartado se pretenden resumir argumentos a favor de la factibilidad de la existencia de impuestos ambientales para no caer en el vicio de la inconstitucionalidad.

Se puede argumentar que el impuesto ambiental, al poseer naturaleza extrafiscal, permitiría la relajación de este principio debido a que con estos tributos se procuran cubrir otro tipo de objetivos –pueden ser sociales- y no recaudatorios. Así como decir

que se persigue primar el cumplimiento de otros principios y derechos. En este caso, el derecho a un ambiente sano también tiene jerarquía constitucional. Recuérdese, que los tributos son el medio para lograr un determinado objetivo no el fin en sí mismo.

En relación al tema que se trata, el tributarista Tulio Rosembuj⁹⁷ en su libro *Los tributos y la protección del medio ambiente* fundamenta que la capacidad contributiva se refleja si se analiza el principio "quien contamina paga". En otras palabras, quien perjudica el ambiente debe sufragar su saneamiento y no la sociedad; de esta manera, se incentiva el cambio de actitud así como la cuantificación para responder a los principios tributarios rectores. Pero agrega, este postulado debe entenderse como capacidad potencial y como mecanismo para ligar a la finalidad de la imposición.

A las ideas de Rosembuj, desde este trabajo de tesis, se le plantea un cuestionamiento; hablar de capacidad potencial ¿puede implicar convertir el impuesto ambiental en un tributo confiscatorio? Otro tema conflictivo es el hecho de que cuantificar el gasto de saneamiento ambiental está directamente relacionado con el impacto ambiental. Por lo tanto, si existen dificultades para definir con precisión el impacto ambiental que genera una explotación determinada, también existen complejidades para cuantificar el esfuerzo para corregir el deterioro causado por esa actividad en cuestión.

Como reflexión final y a modo de conclusión debe entenderse que son los pensadores quienes hacen la doctrina. La realidad evoluciona y también debe hacerlo la normativa, de modo tal de adaptarse a nuevas hipótesis de hecho imponible. Con esto no se pretende excusar el hecho de la debilidad jurídica en la aplicación de un tributo ambiental. Sino, como se especificó anteriormente, el derecho a un ambiente sano también es un derecho amparado por la constitución así como las garantías en la imposición de las cargas para no vulnerar el derecho a la propiedad. Si se hace la ponderación entre ambos derechos, debería llegarse a un equilibrio.

REFLEXIONES FINALES DEL CAPÍTULO: "QUIEN CONTAMINA PAGA"

A lo largo de este capítulo se hizo referencia al concepto de capacidad contributiva como pilar fundamental para la viabilidad de los tributos. Pero se pasó por alto el análisis de una cuestión muy importante dentro de la doctrina de la tributación

⁹⁷ Impuestos ambientales – Arnaldo R. Antonio – Editorial Osmar Buyatti -2007

ambiental: *"el principio de quien contamina paga"*⁹⁸; si bien existen diversas interpretaciones y reflexiones al respecto, el concepto ha ido evolucionando. Básicamente se refiere a que el contaminador debe afrontar los costos de todas las medidas para reducir la contaminación generada por su actividad. El problema radica en la determinación del costo social relacionado con la cuantificación de la obligación tributaria del contribuyente (véase *Marco teórico- LAS EXTERNALIDADES Y SU ANÁLISIS ECONÓMICO*).

Lo cierto es que no debe considerarse el principio de capacidad contributiva como pilar único. Recuérdese que en la Constitución de la Nación Argentina no se encuentra de manera explícita sino que se deduce de los demás artículos al tratar la equidad o la igualdad⁹⁹. Distinta es la situación en la carta magna de la Provincia de Córdoba.

El derecho tributario posee otros postulados además de la capacidad económica tales como la igualdad y la no confiscatoriedad. La existencia de capacidad económica oficia como garantía para el sujeto pasivo; puede manifestarse como riqueza real o potencial en los supuestos fijados por el legislador.

Se puede hacer referencia a la riqueza real y a la potencial de manera más específica. La primera marca el índice con el que puede ser gravado el sujeto pasivo mientras que la segunda se refiere a la potencialidad, a la posibilidad. Aun así, no debe tomarse este principio como definitorio de los tributos sino que debe adecuarse a los demás postulados como la no confiscatoriedad. En el caso de los impuestos ambientales dicha "no confiscatoriedad" se refleja en la existencia de un fin en su aplicación. Es decir, no pueden emplearse por el solo hecho de hacerlo o porque sean medidas de actualidad. Porque se está hablando de garantías e indicadores de justicia para el contribuyente.

Algunos tributaristas¹⁰⁰ refieren que mientras la actividad revele fuerza económica se debería tener por cumplido el principio de capacidad económica.

A continuación se transcribe un párrafo extraído de una publicación de la Consejería de Economía y Hacienda de la Junta de Andalucía (Riesgo de Contaminar

⁹⁸ Economía Ambiental – Una introducción. Barry C. Field – Editorial Mc Graw Hill -1995

⁹⁹ Artículo 4 (igualdad), artículo 16 y 17 de la CNRA.

¹⁰⁰ Observatorio Mechoan - Impuestos Verdes Autonómicos versus Principios Tributarios del Ordenamiento Español Isabel YAGIÚE BALLESTER - 1999

y Tributos Autonómicos de José Andrés Rozas Valdés, en materia de la capacidad contributiva en los impuestos ambientales a la emisión de gases a la atmósfera:

“Según la Junta la capacidad económica que se sujeta a la tributación, el objeto-fin del impuesto, la manifiesta el titular de la actividad industrial desde el momento en que las emisiones dan razón de la adquisición y transformación de unos combustibles en el proceso productivo, que, sin duda, son expresión de una cierta capacidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos”.

La reflexión de este apartado es que el tributo, en general, se basa en el principio de capacidad económica. Porque la definición de impuesto per se, implica que el gravamen es un instrumento económico de fines recaudatorios. Mientras que aquí se plantea la posibilidad de que los impuestos ecológicos puedan basarse en la capacidad contributiva con un sentido más amplio o en el principio de quien contamina paga. En el primer caso el impuesto sería pseudo ambiental, porque la finalidad principal sería la contribución a los gastos. Por otro lado, si se sustenta dentro del principio de quien contamina paga el tributo es ecológico porque el fin primario es incentivar conductas menos perniciosas al ambiente. Se logra la adecuación de la estructura con el fin propuesto. No sería una mala alternativa incorporar este principio dentro de los postulados doctrinarios fiscales.

Capítulo 7 - Hecho Imponible

INTRODUCCIÓN

En esta sección se pretenden analizar las particularidades del hecho imponible del impuesto a las emisiones gaseosas a la atmósfera como anteproyecto para la Provincia de Córdoba. Cabe destacar, que si bien se ha elegido un problema ambiental, esta tesis no posee como objetivo analizar el fenómeno desde la perspectiva de la biología; sino su impacto económico, tributario, legal y administrativo. De tal modo, que se evalúa un supuesto tributario desde las ciencias económicas. Así, un proyecto loable como el de proteger el medio ambiente debe ser viable en la estructura estatal. Esto es así, porque todos los ciudadanos se han organizado a través del Estado y ello implica adherirse a sus ordenamientos y requisitos.

Para comprender la relevancia del tratamiento del hecho imponible resulta importante aclarar determinados conceptos. Se entiende por derecho tributario *"al conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, regulándolos en los distintos aspectos"*¹⁰¹. Ahora bien, el derecho tributario existe como tal cuando forma un cuerpo unido al sistema nacional y, según Héctor Villegas, singularizado. Este concepto de "singularismo" permite atribuirle al derecho fiscal la calidad de único y diferenciado. Ello implica que toda norma carente de alguna característica esencial no podrá integrar esta rama del derecho. Dichas características esenciales son:

- Coacción en la génesis del tributo: esto significa que el Estado determina unilateralmente la creación de una obligación para el individuo.
- Coacción normada: si bien la decisión no es resultado de una negociación entre partes tampoco es producto del arbitrio. Se trata de una *"facultad normativa"*. Cualidad que se tratará en el próximo párrafo con mayor precisión.
- Finalidad de cubrir el gasto público. Consecuentemente las necesidades públicas.
- Capacidad contributiva: como criterio para graduar el aporte del contribuyente.

Como se estableció anteriormente, no existe un poder ilimitado del Estado en la tributación sino una facultad limitada por leyes. ¿Cuáles son las fronteras de la norma? Entre ellas, siguiendo los lineamientos de Villegas:

¹⁰¹ Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario. Tomo único. –Héctor Villegas. Editorial Depalma, Buenos Aires 1995. Página 132.

1. Tipicidad del hecho imponible: el hecho condicionante de estar definido con certeza.
2. Distinción de tributos en género y especie (Capítulo tercero, características generales)
3. Distribución de potestades tributarias (capítulo de sujeto Activo)

Todos los aspectos enumerados anteriormente serán objeto de análisis en este trabajo. Precisamente, este capítulo tratará la característica número uno: "tipicidad del hecho imponible".

En conclusión, el derecho tributario como rama autónoma exige el cumplimiento de principios y requisitos. Es por ello que esa autonomía no implica la concesión de facultades absolutas. Se deben respetar determinados condicionamientos para su aplicabilidad. Entre ellos, la definición precisa del presupuesto de hecho que dará origen a la obligación tributaria. Así, la definición del presupuesto de hecho se convierte en una garantía para el potencial contribuyente.

HECHO IMPONIBLE: DESCRIPCIÓN DEL FENÓMENO

En este apartado se pretende precisar el hecho generador de la obligación tributaria desde la perspectiva fenoménica. Es decir, qué se quiere decir con el término emisiones gaseosas para luego hacer la correlación con el derecho tributario.

Es interesante destacar que la contaminación del aire, según especialistas, puede ser definida como la "*presencia de sustancias indeseables*"¹⁰² en el aire en cantidades susceptibles de generar efectos perniciosos. Entre ellos, afectar la salud humana, los bienes y el ambiente en su conjunto. En el momento en que se propone utilizar un impuesto ambiental para paliar este efecto final y generalizado se está frente de la contraparte de la herramienta. En otras palabras, la polución implica reunir en todo su conjunto los efectos nocivos de determinadas sustancias -que es, precisamente lo que se pretende reducir con el gravamen-; asimismo, desde una perspectiva de "espacio negativo" consiste en el bien jurídico que se pretende preservar; el ambiente sano.

¹⁰² Ingeniería de control de la contaminación del aire – Noel de Nevers Editorial McGraw Hill - 1997 – Página 2.

Se intenta gravar la generación de contaminantes desde instalaciones fijas o "fuentes puntuales"¹⁰³ resultado del desarrollo de una operación industrial productiva. Precisamente, el concepto clave es la emisión. Para sustentar los conceptos que integrarán las bases tributarias del impuesto ambiental, tómesese lo estipulado por Barry Field, en su libro "*Economía Ambiental una Introducción*", para la definición del término fuente y emisión. Por lo tanto, fuente corresponde al lugar donde ocurren las emisiones. Y por el vocablo emisión al depósito de los residuos de la producción en el ambiente. Queda fuera del marco de este trabajo la discusión terminológica respecto del concepto acabado de contaminación. En el que se plantea si ésta corresponde a la liberación de sustancias nocivas o sólo a la liberación de aquellas sustancias cuando generan un daño perceptible.

Entonces, en respuesta al cuestionamiento básico de qué se pretende gravar con el impuesto a las emisiones gaseosas a la atmósfera se responde: se decide gravar el depósito de sustancias nocivas al ambiente como consecuencia de una actividad productiva. Lo que constituye el objeto del tributo.

Queda en manos de los expertos en la materia realizar una evaluación de los contaminantes más frecuentes que existen la industria de la provincia de Córdoba; así como también una definición precisa de su impacto. Algo factible de realizar, por lo que se transcribe la descripción del hecho generador español. En el artículo 23 de la ley 18/2003 se establece que quedarán dentro de la esfera del impuesto la liberación de dióxido de carbono, óxidos de nitrógeno y óxidos de azufre.

Tanto los óxidos de nitrógeno y de azufre son contaminantes considerados "contaminantes criterio"¹⁰⁴. Ambos revisten sustancias comúnmente emitidas y de índole nocivas para la salud que fueron tomadas como objeto de estudio en numerosas publicaciones y estudios.

Los óxidos de azufre son gases incoloros, emanados principalmente por la quema de combustibles fósiles como el carbón. Una característica fundamental es que la cantidad de dióxido de azufre liberado al aire es casi la misma que la existente en el combustible. Sus efectos implican daños al sistema respiratorio como asma y bronquitis. Cabe destacar que dichos efectos se condicionarán a la humedad o su

¹⁰³ Término técnico utilizado en numerosa bibliografía para definir una fuente fija de emisión.

¹⁰⁴ Bibliografía básica de la materia Gestión del Recurso del Aire de la Licenciatura en Gestión Ambiental - Universidad Empresarial Siglo 21

combinación con otras partículas. Los óxidos de nitrógeno en cambio, son un conjunto de gases formado por nitrógeno y oxígeno. Primariamente, están producidos en la naturaleza pero el hombre es capaz de liberarlos a través de los escapes de automóviles y la quema de combustibles fósiles. Sus efectos también tienen impacto en las vías respiratorias e influyen en la generación de lluvia ácida. Por último al Dióxido de carbono se le atribuyen los efectos del calentamiento global o efecto invernadero.

A continuación se detalla una explicación gráfica del hecho imponible (*Ver también apartado HECHO IMPONIBLE Y LA LEY 18/2003*). Se desea brindar una definición más acabada de hecho por lo que se ha tomado el esquema de la contaminación del aire propuesto por Noel de Nevers en el libro *Ingeniería de control de la contaminación del aire* con la siguiente adaptación:

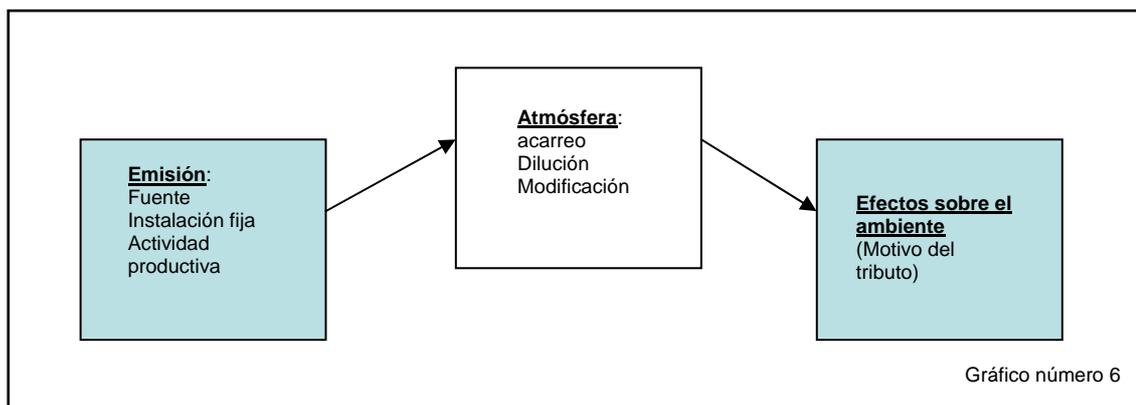


Gráfico adaptado del propuesto por Noel de Nevers, *Ingeniería de control de la contaminación del aire*.

Por lo tanto, en el primer recuadro del gráfico 6 se establece que la fuente debe ser una instalación fija destinada a la explotar una actividad productiva. Segundo y en el centro, se define la atmósfera; ya que se refiere al ámbito sobre el cual se depositan las emisiones. Se remarca a su vez, que deberían considerarse las características atmosféricas, climáticas y capaces de moderar del impacto de las partículas emitidas. Y finalmente se exponen los efectos sobre el ambiente, en materia de que el tributo tiene como objetivo cambiar conductas nocivas al ambiente y no sólo un objetivo fiscal.

HECHO IMPONIBLE EN EL DERECHO TRIBUTARIO

Se habla de hecho imponible desde el derecho, "como el presupuesto de hecho que da origen a la obligación tributaria; y que en la mayoría de los casos es un

*acontecimiento de naturaleza económica que tiene trascendencia jurídica, por cuanto el legislador lo ha considerado capaz de revelar riqueza*¹⁰⁵. En otras palabras, se hace referencia a un hecho que es capaz de revelar la capacidad contributiva de un individuo.

También se considera al hecho imponible como la "*hipótesis legal*¹⁰⁶" cuya producción empírica y verificable genera la obligación para con el fisco. Se está frente a una hipótesis que, para considerarse tal, debe cumplir con la exigencia de tipicidad. Es decir, no basta con la descripción objetiva sino que debe encuadrar los datos necesarios para individualizar la persona, el momento en que se configura y el lugar.

Este trabajo busca crear un nuevo tributo en Córdoba pero de naturaleza ambiental ¿Cómo se adapta la tesis de hecho generador en los impuestos verdes? Sin lugar a dudas el hecho es la emisión de sustancias contaminantes.

Sin embargo, aquel hecho generador debe ser de naturaleza económica. Conceptualmente, para un tributo ambiental el perfil económico implica el aprovechamiento de un bien público por parte de un emisor, por ejemplo, la calidad del aire antes de la emisión de gases al ambiente, el aprovechamiento de un curso de agua, etc.

Aun con lo establecido en el párrafo precedente, el conflicto principal del capítulo, en materia doctrinaria, es la revelación "cuantificable" del perfil económico del hecho imponible. Una posibilidad, radica en establecer que el hecho imponible de los impuestos ambientales lo constituirían las actividades que directa o indirectamente afecten al medio. Así podría gravarse la fabricación o adquisición de bienes que degraden la naturaleza, los procesos tecnológicos de producción; los vertidos realizados, las emisiones, entre otros.

Como primera medida, analícese el impuesto aplicado en la comunidad autónoma de Andalucía, así como precedente para una propuesta similar en la Nación Argentina.

¹⁰⁵ Derecho Tributario General. José M. Martín, Guillermo Rodríguez Usé. Tercera Edición. Lexis Nexis. Página 39.

¹⁰⁶ Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario. Tomo único. —Héctor Villegas. Editorial Depalma, Buenos Aires 1995. Página 132.

LA HIPÓTESIS LEGAL DE HECHO Y LA LEY 18/2003

Se dejó claro en el capítulo de objeto, que el ordenamiento andaluz grava sólo las emisiones gaseosas de fuentes fijas de emisión generadas por la actividad de determinadas industrias.

Como se precisó, una exigencia o garantía para poder integrar el derecho tributario, consiste en detallar el fenómeno de manera tal que sea susceptible de generar la obligación tributaria.

Dentro del ordenamiento jurídico de la Comunidad Autónoma de Andalucía existe la ley 18/2003. En dicha norma, se establecen impuestos ambientales de diverso tipo, entre ellos, un impuesto a las emisiones gaseosas a la atmósfera (IEGA). Allí, específicamente en el artículo 23 se define el hecho imponible:

Constituye el hecho imponible la emisión a la atmósfera de dióxido de carbono (CO), óxidos de nitrógeno (NO) u óxidos de azufre (SO), que se realice desde las instalaciones a las que se refiere el artículo 22¹⁰⁷ de la presente Ley.

Artículo número 22: 1. El impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera grava las emisiones a la atmósfera de determinadas sustancias generadas en los procesos productivos desde instalaciones situadas en Andalucía, con la finalidad de incentivar conductas más respetuosas con el aire así como la mejora de su calidad (...)

Desde el ámbito estrictamente fiscal, para el análisis del hecho generador del presente trabajo, se han considerado las ideas del tributarista Héctor Villegas¹⁰⁸. Éste, indica que la hipótesis legal condicionante describe hechos que, como primer requisito, deben confirmarse empíricamente. Asimismo, la hipótesis debe estar redactada de tal manera que permita precisar con certeza el fenómeno creador de la obligación tributaria. Por lo tanto, lo que se defina como hecho generador deberá contener cuatro exigencias a saber: descripción objetiva; datos que permitan identificar a la persona; momento en que se configura el hecho y el lugar donde acaece el hecho.

¹⁰⁷ Instalaciones industriales fijas situadas en Andalucía.

¹⁰⁸ Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario –Héctor Villegas Editorial De Palma 1995. Derecho tributario material

Habiéndose establecido las bases sobre las que se evaluará la premisa de hecho imponible se procederá a apreciar el hecho generador del impuesto a las emisiones gaseosas a la atmósfera del ordenamiento Andaluz. En relación al primer requisito, la descripción objetiva o aspecto material se refiere a la descripción del fenómeno. En el caso del tributo verde, está constituido por *la emisión a la atmósfera (...)*. No es otra cosa que caracterizar objetivamente la situación generadora de obligación. Por lo tanto, para el ordenamiento fiscal de la Comunidad Autónoma de Andalucía, el aspecto material en su descripción pormenorizada será *la emisión a la atmósfera de dióxido de carbono (CO), óxidos de nitrógeno (NO) u óxidos de azufre (SO)*. Nótese que este requisito debe ser susceptible de "reducirse" a un verbo. En otras palabras, el aspecto material estaría definido con el verbo emitir.

El aspecto personal particulariza al sujeto que realiza el hecho. En el ámbito de la ley 18/2003, dicha exigencia se traduce explícitamente en esta frase: *desde las instalaciones a las que se refiere el artículo 22 de la presente Ley*. Es decir, las instalaciones productivas radicadas en la CA¹⁰⁹.

Es necesario, puntualizar el momento en que se genera la obligación tributaria y esto se define como aspecto temporal.

Finalmente, se debe establecer el lugar donde se genera el hecho a efectos de una adecuada aplicación de la ley tributaria.

Hasta aquí se ha revisado la hipótesis legal de hecho imponible aplicada en el ordenamiento andaluz desde la perspectiva de la doctrina tributaria argentina.

LAS DIFICULTADES PARA DEFINIR EL HECHO IMPONIBLE

Como se estableció anteriormente, la exigencia para la determinación del hecho imponible es la precisión en su definición. Es decir, el requerimiento de una descripción pormenorizada, así como garantía para el contribuyente, de la hipótesis legal de hecho generador.

¹⁰⁹ CA: abreviatura del término Comunidades Autónomas.

En este caso, haber definido en detalle el fenómeno susceptible de ingresar en el derecho tributario configura la conclusión de un estudio de gran magnitud. Es decir, no debe ser el azar el que defina la hipótesis legal de hecho. De esta manera, resolver gravar las emisiones de dióxido de carbono de una rama industrial conlleva la exigencia de fundamentar esa decisión.

Debe destacarse que el objetivo de este trabajo no es fundamentar desde la ciencia, la elección de un contaminante en detrimento de otro. Sino que se busca tomar en consideración dificultades en la adaptación del fenómeno a la realidad tributaria. Así, puede señalarse que la escasez de información sobre el impacto de los procesos productivos perjudica la definición del tributo, dando lugar a la ambigüedad. Por lo tanto, se han tomado en cuenta conflictos que pueden afectar la existencia y efectividad de un impuesto ambiental.

Antes de comenzar con el análisis de las dificultades en la determinación del hecho imponible, debe recordarse que una solución simplista de eliminación de las fuentes de contaminación tendría un efecto exterminador de la sociedad. Es imposible vivir sin el ambiente urbano tal y como se conoce.

Dificultad número 1 – qué contaminante elegir

Analícese el artículo 23 de la ley 18/2003 citado en el apartado previo¹¹⁰. Se han designado sólo tres componentes nocivos como integrantes del hecho imponible. Según explicaciones de la Licenciada Mónica Giammarilli¹¹¹ la emisión gaseosa de la industria está compuesta por diversidad de componentes. De esta manera, no puede aseverarse que una rama de la industria libere sólo el agente nocivo "x" sino un conjunto de ellos. Esta idea se expone a razón de ejemplificar las particularidades de un tributo ambiental y su factibilidad de aplicación.

Como no puede estandarizarse la contaminación de toda la industria un razonamiento lógico consiste en dividir la actividad en ramas industriales. Así, pueden asignarse la liberación de determinados agentes nocivos a explotaciones establecidas.

¹¹⁰ Definición de hecho imponible en la ley 18/2003.

¹¹¹ Licenciada en Gestión Ambiental – Entrevista 23/03/2009 – Especialista integrante del listado de consultores ambientales de la Secretaría de Medioambiente.

A manera de ejemplo de las ideas expuestas, puede referirse a la actividad de refinería del petróleo. Esta actividad implica, principalmente, la liberación de ácido sulfhídrico y dióxido de azufre¹¹². Por otro lado, la elaboración de productos plásticos libera cloruro de vinilo; éste puede dañar el hígado. La fabricación del vidrio y la fundición de metales liberan arsénico, el cual es considerado como un agente cancerígeno. De esta manera se podría seguir con el listado de componentes emitidos¹¹³.

Una manera de paliar la dificultad, asociada a la diversidad de ramas industriales y la cantidad de contaminantes, radica en comparar fuentes de contaminación en función de la emisión relativa de determinados componentes. Otra forma de limitar el campo de investigación consiste en analizar los contaminantes "criterio"¹¹⁴. Éstos son sustancias nocivas consideradas comunes y de base al momento de evaluar la calidad del aire.

Lo que se pretende exponer es lo siguiente: la industria genera una gran diversidad de sustancias nocivas para la salud. Pretender gravar cada uno de ellos en función de su impacto; medir cada uno de los componentes liberados; establecer un gradiente de importancia en función del daño de cada sustancia; definir un patrón básico de emisiones en todas las industrias implicaría un costo administrativo y de investigación que pueden exceder los beneficios del tributo ambiental.

El hecho de que exista diversidad de sustancias liberadas a la atmósfera por parte de la industria genera otro conflicto. Distintos componentes tienen diferentes efectos. Algunos de esos efectos podrán estar sujetos a ponderación y otros no. Así, ciertas partículas propenderán el cambio climático, otras a generar enfermedades respiratorias, y demás ¿Cuál es el criterio para definir qué integra el hecho imponible del tributo?

Por lo tanto, se podría concluir de la misma manera que se estableció en el capítulo de sujeto pasivo en el apartado referido a la capacidad contributiva. En términos de Héctor Damarco: *siempre los fenómenos económicos al ser regulados por el derecho*

¹¹² Contaminación del aire – Causas, efectos y soluciones. W. Strauss y S.J. Mainwaring – Editorial Trillas SA – México – 1997.

¹¹³ Bibliografía básica de la materia Gestión del Recurso del Aire de la Licenciatura en Gestión Ambiental - Universidad Empresarial Siglo 21

¹¹⁴ Bibliografía básica de la materia Gestión del Recurso del Aire de la Licenciatura en Gestión Ambiental - Universidad Empresarial Siglo 21.

*contienen elementos normativos que implican valores (jurídicos) de un determinado momento de la vida social de una nación. Y en las palabras de Jarach, no se trata de un cascarón vacío de contenido, ya que éste corresponde precisamente a los fines y propósitos de la política fiscal*¹¹⁵.

Sin embargo, en base a la investigación realizada, una respuesta desde el ámbito técnico indicaría¹¹⁶ que no es muy relevante definir a una sustancia como perniciosa a menos que se determine la magnitud del daño¹¹⁷ que provoca una determinada dosis. A modo de ejemplo, no es lo mismo ingerir una gragea del medicamento "x" que una docena de ellas. Esta conclusión importa al momento de la definición del gravamen. Esto es así debido a que un legislador podría estar orientado a analizar la exposición a altas concentraciones y de corta duración o viceversa; es decir bajas concentraciones de larga duración.

En el ámbito de la seguridad industrial se conoce el concepto de valor umbral; que según Nevers, referencia a las "*condiciones a las que puede exponerse un trabajador sin tener un efecto adverso*". Este razonamiento conduce a otro más complejo aun. No es muy sencillo determinar objetivamente valores umbrales sobre la calidad del aire. Para ello, la EPA (Environmental Protection Agency) en Estados Unidos, ha listado valores umbrales para determinados contaminantes¹¹⁸.

Tomando en consideración el caso base en este trabajo de tesis, el IEGA de la CA de Andalucía, se investigó lo que expone el órgano de aplicación de los tributos en esa comunidad. La Junta de Andalucía exhibe trabajos publicados, proyectos de ley, entre otros. Allí, se encontró el dictamen 11/2003 del Consejo Económico y Social de Andalucía sobre el anteproyecto general de fiscalidad ecológica¹¹⁹. En este texto se analiza el proyecto de ley de impuestos propios, y entre ellos los impuestos ecológicos.

Lo pertinente al tópico del apartado que se está tratando se define en la sección de la publicación denominada Título II "Instrumentos de fiscalidad del aire" específicamente en el artículo 21-2: Hecho imponible del impuesto sobre emisión de

¹¹⁵ El principio de la capacidad contributiva como fundamento y medida de los impuestos. Jorge Héctor Damarco. I. Introducción. El Estado y los recursos públicos; página 13.

¹¹⁶ Ingeniería de control de la contaminación del aire – Noel de Nevers Editorial McGraw Hill - 1997

¹¹⁷ Dosis= concentración en el aire respirado * d (tiempo). Fórmula ejemplificativa.

¹¹⁸ En el sitio oficial de la E.P.A, existe una sección dedicada exclusivamente a la calidad del aire: www.airnow.gov.

¹¹⁹ http://www.juntadeandalucia.es/empleo/www/adjuntos/publicaciones/1_1662_dictamen_ces_2003-11_fiscalidad_ecologica_con_voto_particular.pdf

gases a la atmósfera. Aquí, se establece que para la definición del hecho imponible de este impuesto, se carecía de Memorias Técnica y Económica del Anteproyecto, lo cual obstaculizaba el pronunciamiento fundamentado sobre la inclusión en la hipótesis de hecho la emisión de estos y no otros gases; es decir porqué sólo estos y no incluir las partículas, entre otros. Cuestiones que fueron analizadas por la Consejería del Medio Ambiente en base a experiencias similares internacionales.

Finalmente, -y como se establecerá en el apartado siguiente-, en Argentina existe una dificultad fundamental, que es la escasez de información disponible: gratuita y oficial.

Dificultad número 2 – información disponible al respecto

Es muy importante considerar que la contaminación del aire, en mayor proporción, es generada en las urbes. Sin embargo, no existe una fuente de información acabada respecto de la calidad del aire que permita caracterizar con fina precisión el estado del recurso en cada región¹²⁰. Ello no quiere decir que la información disponible sea nula.

Existen datos oficiales, extraíbles del sitio oficial de la secretaría de ambiente de la Nación Argentina¹²¹. Esto no sucede en el ámbito de la provincia de Córdoba donde la data es mínima¹²². Otro escollo a la información radica en la actualidad de la misma. Se han observado datos en los sitios oficiales relevados en el año 2000.

La importancia de la disponibilidad de la información está estrechamente relacionada con la eficacia del instrumento a aplicar. De todas maneras, el requerimiento de datos depende del horizonte temporal planeado para la investigación o la definición de aplicación de un instrumento preciso -como el tributo ambiental-. Así, podrían relevarse datos en el censo nacional para ser tabulados y aplicados en la presente década. Tómese como ejemplo: si se decidiera tomar como parámetro la tasa de mortalidad asociada con un determinado fenómeno, el horizonte temporal de la investigación será de largo plazo.

¹²⁰ GEO Argentina 2004 – PNUMA Perspectivas del medio ambiente de la Argentina- Cáp. 2 – Atmósfera

¹²¹ Sitio: <http://www.ambiente.gov.ar/?idseccion=211>

¹²² <http://www.secretariadeambiente.cba.gov.ar/publicaciones.html>

En los Estados Unidos de América existe una agencia de protección ambiental denominada EPA o Environmental Protection Agency en la que se recopila diversidad de información ambiental. Desde estadísticas hasta libros virtuales.

En conclusión, la información es un factor primordial para la aplicación exitosa de un tributo. Ya que reviste un pilar fundamental sobre las que se basa el impuesto.

Dificultad número 3 – Impacto ambiental poco definido o variable en función de las condiciones meteorológicas. Posibilidad de abuso

Por impacto ambiental se entiende a la alteración del ambiente generada por un acontecimiento determinado. Es decir, el impacto podría ser positivo como negativo. En este trabajo se evalúa la viabilidad de una propuesta destinada a reducir el efecto negativo de la industria. Desde la economía dicho efecto producido por las emisiones gaseosas se considera como una falla de mercado, específicamente una externalidad.

Cuando un proceso productivo se pone en marcha, comienza la liberación de sustancias a la atmósfera. Una vez despedidas, las partículas están influenciadas por complejos factores como el clima y las condiciones topográficas¹²³. Un ejemplo de ello es el viento. A fines de simplificar el análisis considérese el efecto del viento. Mientras mayor sea su velocidad menor será la concentración de contaminantes.

¿Cuáles son las implicancias de lo anteriormente expuesto? El efecto fundamental radica en la naturaleza misma del tributo. Un impuesto ambiental a las emisiones gaseosas a la atmósfera, es una herramienta económica destinada a reducir la externalidad negativa provocada por una actividad productiva. También, es un instrumento de naturaleza parafiscal creado para modificar conductas nocivas para el ambiente hacia otras menos lesivas.

La base del tributo, desde la economía, está en la externalidad negativa que la actividad genera. ¿Cuál es el sustento de un tributo ambiental a las emisiones gaseosas a la atmósfera si no es posible cuantificar el efecto pernicioso? Un potencial contribuyente podría argüir que el nivel de sus emisiones no es perjudicial para el ambiente en función de un estudio de impacto ambiental, y que por lo tanto su conducta no es nociva. Aun cuando sea responsable del hecho generador no habría

¹²³ Referencias extraídas de la bibliografía básica de la cátedra Gestión del Recurso Aire de la Licenciatura en Gestión Ambiental de la Universidad Empresarial Siglo 21.

externalidad negativa. Afectando de esta forma los pilares fundamentales del tributo así como los motivos de su creación.

Es preciso considerar que la aplicación de cualquier medida novedosa conlleva alguna dificultad. En el tributo ambiental a las emisiones gaseosas a la atmósfera se plantearon tres de gran importancia, a saber: la valoración del contaminante a elegir como integrante de la hipótesis de hecho; la escasez de información y por último la cuantificación del impacto ambiental. Dichas dificultades pueden sortearse, con investigación, análisis técnicos y trabajos de especialistas sobre el fenómeno. Ello implica a su vez, trasladar en el tiempo la aplicación de la medida tributaria.

Capítulo 8 - Base Imponible

INTRODUCCIÓN

En el presente capítulo se pretende señalar las particularidades del concepto de base imponible de una propuesta de tributo a las emisiones gaseosas. Dicho análisis se efectuará desde diferentes perspectivas.

A su vez, se busca alejar el análisis del ámbito estrictamente conceptual y doctrinario para adentrarse en un concepto más tangible y cuantificable.

Es imprescindible aclarar que existe una tendencia errónea a incluir la cuantificación de la hipótesis legal dentro de la noción de hecho imponible. Es por ello que se sigue la idea de Héctor Villegas, y se establece que dentro de la premisa de hecho generador no es necesario determinar la cuantía del importe.

De esta forma, se le asigna un capítulo independiente al tratamiento de la base imponible.

DEL CONCEPTO DE BASE IMPONIBLE¹²⁴

En términos generales, los tributos gravan manifestaciones de capacidad económica y corresponden al producto de aplicar un porcentaje sobre una base imponible o medición. Se les exige como condición que no impliquen una confiscación al patrimonio del contribuyente. Sin embargo, para poder determinar la obligación tributaria, es de extrema importancia definir la base de cálculo conocida como base imponible.

La ley general tributaria española, en el artículo 50 inciso primero, propone una definición de base imponible, la cual se transcribe a continuación:

“La base imponible es la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible”¹²⁵.

¹²⁴ Manual de Derecho Tributario – Primera Parte-José Alberto Espinosa- Editorial Advocatus – Córdoba 2002
Héctor B. Villegas – Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario – 7ª edición ampliada y actualizada. Editorial Depalma 2001.

¹²⁵ Ley 58/2003 – Ley General Tributaria- España 17 de diciembre.

En otras palabras, es la cuantificación del hecho imponible que sirve para determinar la capacidad contributiva relativa del sujeto pasivo¹²⁶.

¿Cuál es el principal requisito para la cuantificación de la base que va a servir para la determinación numérica de la obligación tributaria? La cuantificación de la base, que es establecida por el legislador, debe necesariamente reflejar un valor al hecho imponible. Y este reflejo debe ser idóneo. En otras palabras, *"debe expresar hasta qué límite patrimonial es razonable llevar la obligación de tributar, conforme a la aptitud de pago público que el legislador pensó en aprehender al construir el hecho imponible"*¹²⁷.

En conclusión, la definición de la materia imponible tiene como fin último la determinación del monto a abonar por parte del contribuyente; ello en razón de atribuirle al sujeto la responsabilidad sobre un fenómeno específico integrante del derecho tributario. En términos doctrinarios muy exigentes, el elemento cuantificador de la obligación tributaria es un mero instrumento "cuantificador" -valga la redundancia-, que no integra la hipótesis de hecho.

Tómese la propuesta del presente trabajo, un impuesto que grave las emisiones gaseosas a la atmósfera por parte de la industria, y surgirá el siguiente conflicto: ¿Cómo es posible encontrar la correcta adecuación del hecho imponible con la base imponible?

Si se estuviera frente una propuesta de contribución especial, una forma de adecuada para determinar la base de cálculo sería la de considerar la ventaja económica del gasto efectuado por el Estado; por ejemplo, el caso de la pavimentación de una calle. En cuanto a los impuestos, la mejor manera de definir esta base imponible es lograr reflejar la aptitud de concurrir con el gasto público. Por lo tanto, es objeto de este capítulo brindar alternativas para responder al cuestionamiento precedente. Sin embargo, antes de ello se analizará la situación en la Comunidad Autónoma de Andalucía y la ley 18/2003.

¹²⁶ Notas de clase de la cátedra de derecho tributario de la Especialidad en Tributación (U.N.C) – Derecho tributario Material.

¹²⁷ Héctor B. Villegas – Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario – 7ª edición ampliada y actualizada. Editorial Depalma 2001 – Página 287.

DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE EN LA LEY 18/2003

Como se ha establecido a lo largo de este trabajo, se ha utilizado el impuesto a las emisiones gaseosas a la atmósfera aplicado en la Comunidad Autónoma de Andalucía a modo de precedente. Por lo tanto, se analizará la propuesta de base imponible de la ley 18/2003 en lo que respecta a los impuestos ecológicos sobre la contaminación del aire. Este análisis es importante para luego poder evaluar diferentes propuestas de base de cálculo de la obligación tributaria y sus implicancias en materia fiscal.

Antes de comenzar con el estudio, cabe destacar que al tratar con una norma aplicada en otro país es indispensable recordar que existen principios, cuerpos normativos y doctrina diferente a la existente en Argentina. En la ley de procedimiento tributario, específicamente en el artículo primero de ley 11.683, se establece que la interpretación de las leyes impositivas deberá realizarse en función del fin y la significación económica de las mismas. Si ello no fuera posible habrá que recurrir al derecho privado. En el derecho español, la forma de interpretación de las leyes, está prevista en el artículo 12 de la ley general tributaria. Ésta establece que habrá de remitirse a lo dispuesto en el código civil, artículo tercero:

“1. Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas¹²⁸”.

La aclaración precedente sirve para poder lograr un análisis cabal de la norma tributaria española.

La legislación referida a los impuestos ecológicos precisada para la CA de Andalucía -en lo que se refiere al impuesto a las emisiones gaseosas- define a la base imponible del tributo en el artículo 27:

“1. Constituye la base imponible la cuantía de carga contaminante de las emisiones gravadas que se realicen desde una misma instalación industrial durante el período impositivo.

¹²⁸ Código Civil Español: TÍTULO PRELIMINAR. DE LAS NORMAS JURÍDICAS, SU APLICACIÓN Y EFICACIA CAPÍTULO I. FUENTES DEL DERECHO, artículo número 3.

2. La cuantía de la carga contaminante mencionada en el apartado anterior viene determinada por la suma de las unidades contaminantes de todas las sustancias emitidas desde una misma instalación industrial.

Las unidades contaminantes se obtienen como resultado de dividir la cantidad total de cada sustancia emitida en el período impositivo, expresada en toneladas/año, entre la cifra fijada para cada una de ellas como valor de referencia.

Los valores de referencia de cada una de las sustancias son los siguientes:

CO₂ 200.000 toneladas al año.

NO_x 100 toneladas al año.

SO_x 150 toneladas al año.

El número total de unidades contaminantes resultante se expresará, en su caso, con sus tres primeros decimales”.

La base imponible del impuesto IEGA está constituida por el total de unidades contaminantes de las emisiones gravadas liberadas por una instalación industrial en un período impositivo. Las unidades contaminantes son el cociente entre la cantidad de sustancias emitidas expresadas en toneladas/año y los valores de referencia.

Se considera como período impositivo, en función de lo previsto en el artículo 35 de la ley 18/2003, al año natural. Por lo tanto, el devengamiento del tributo se producirá el día 31 de diciembre de cada año. Se entiende que en caso de inicio y cese de actividades el período diferirá del año calendario completo.

Cabe destacar, que la normativa española distingue entre lo que se considera base imponible y base liquidable. En realidad, la base liquidable va a ser aquella que se obtenga luego de ajustar la base imponible con deducciones, exenciones, mínimos exentos, entre otros. Esta aclaración no afectará el análisis del capítulo.

La ley 18/2003 de la CA de Andalucía está reglamentada por el decreto 503/2004 del 13 de octubre emitido por el Consejo de Gobierno y a su vez por la orden de desarrollo de 22 de octubre de 2004 emanada por la Consejería de Economía y Hacienda. En el decreto se regulan aspectos de aplicación de los impuestos sobre la emisión de gases y sobre vertidos a las aguas litorales. En la orden se regula la declaración de comienzo, modificación y cese de las actividades así como el modelo

de declaración-liquidación anual¹²⁹. El Consejo de Gobierno tiene funciones ejecutivas y administrativas; en cuanto a la Consejería le competen funciones como: elaborar políticas económicas, reglamentación entre otras¹³⁰.

Para el tributo europeo existen tres formas de determinación de la materia imponible, a saber: estimación directa, objetiva e indirecta.

A continuación se detallará cada una de las maneras de determinar la base en tres subapartados. Cabe destacar que el análisis no se realizará para definir la efectividad de cada uno de los métodos. O en otras palabras, no se cuestionará si la ecuación de emisión en la estimación objetiva debería considerar otro parámetro; se evalúa las implicancias tributarias de cada uno de los métodos a aplicar.

ESTIMACIÓN DIRECTA

Según el texto legal, se define que existe estimación directa cuando el contribuyente está obligado a incorporar monitores para medir continuamente las sustancias emitidas (artículo número 28, ley 18/2003). Existen exigencias formales en cuanto a los instrumentos a ser utilizados establecidas por la Consejería de Medio Ambiente.

¿Qué es un monitor de medición continua?¹³¹ Es un sistema que permite medir la emisión de la sustancia que se decide controlar. Este monitor puede estar directamente en el foco de la emisión o en otro lugar; siempre y cuando dicha ubicación tenga relación con la eficacia de la medición de la variable deseada.

ESTIMACIÓN OBJETIVA

En el régimen de estimación objetiva se reglamentan coeficientes de emisión para las distintas actividades industriales¹³². Así, se define una ecuación para obtener la cantidad de sustancia emitida:

$$E_i = B \times FE_i \times (1 - Ri / 100)$$

¹²⁹ VÉASE ANEXO II

¹³⁰ <http://www.juntadeandalucia.es/justiciayadministracionpublica/clara/gaaListadoFunciones.html?ciwa=1-4B-1&idOrg=1-4F-8> – Sitio oficial de la Junta de Andalucía.

¹³¹ Decreto 503/2004 – 13 de Octubre.

¹³² Decreto 503/2004 – 13 de Octubre - Anexo VIII. Publicación del parámetro B para distintas actividades industriales.

Los parámetros de la relación matemática son:

- E_i : emisión de la sustancia i expresada en toneladas
- B : es un parámetro que define el grado de actividad de la instalación, que puede ser el consumo de combustible, de materias primas o la cantidad de producto fabricado en función de la actividad.
- FE_i : cantidad de sustancia i emitida por cada unidad de B .
- R_i : es la eficacia del equipo de depuración; expresada en porcentaje.

ESTIMACIÓN INDIRECTA

Este tipo de estimación lo efectúa la Administración utilizando cualquiera de los métodos indicados anteriormente. En otras palabras, puede ser de manera directa con un mecanismo de medición continua o aplicando la ecuación correspondiente al tipo de establecimiento industrial que se analice.

La estimación indirecta procede de manera subsidiaria a los demás procedimientos. En los casos previstos por la ley general tributaria española (de ahora en adelante LGT)¹³³.

ESTIMACIÓN EN FUNCIÓN DEL CONSUMO

Este tipo de estimación no se corresponde con una de las categorías propuestas en la ley 18/2003 ni en la LGT 58/2003. Sin embargo, se propone separarlo de las

¹³³

LGT España (58/2003): Artículo 53. Método de estimación indirecta.

1. El método de estimación indirecta se aplicará cuando la Administración tributaria no pueda disponer de los datos necesarios para la determinación completa de la base imponible como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias:

Falta de presentación de declaraciones o presentación de declaraciones incompletas o inexactas.

Resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora.

Incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales.

Desaparición o destrucción, aun por causa de fuerza mayor, de los libros y registros contables o de los justificantes de las operaciones anotadas en los mismos.

2. Las bases o rendimientos se determinarán mediante la aplicación de cualquiera de los siguientes medios o de varios de ellos conjuntamente:

Aplicación de los datos y antecedentes disponibles que sean relevantes al efecto.

Utilización de aquellos elementos que indirectamente acrediten la existencia de los bienes y de las rentas, así como de los ingresos, ventas, costes y rendimientos que sean normales en el respectivo sector económico, atendidas las dimensiones de las unidades productivas o familiares que deban compararse en términos tributarios.

Valoración de las magnitudes, índices, módulos o datos que concurren en los respectivos obligados tributarios, según los datos o antecedentes que se posean de supuestos similares o equivalentes.

3. Cuando resulte aplicable el método de estimación indirecta, se seguirá el procedimiento previsto en el artículo 158 de esta Ley.

categorías anteriores para analizar su implicancia. En realidad la estimación en base al consumo integra la clasificación de estimación directa.

Se aplica para la emisión de dióxido de carbono -CO₂- y se denomina "balance de materia" ya que se define en función de los datos de consumo de combustible y materias primas.

Una vez que, por alguno de los métodos mencionados anteriormente, se ha determinado la base imponible, se procede a determinar la base liquidable. Ésta se obtiene deduciendo de la base imponible el mínimo exento previsto en el artículo 31, consistente en 3 unidades contaminantes.

A la base liquidable se le aplica una tarifa progresiva por tramos, especificada en el texto legal y se obtiene la cuota íntegra. Esta última es susceptible de ser reducida con deducciones previstas en el artículo 33. De esta manera se obtiene la obligación tributaria, denominada "cuota líquida".

ESQUEMA DE LIQUIDACIÓN DEL TRIBUTO

A continuación se expone gráficamente el esquema de liquidación del impuesto a las emisiones gaseosas previsto para la Comunidad Autónoma de Andalucía:

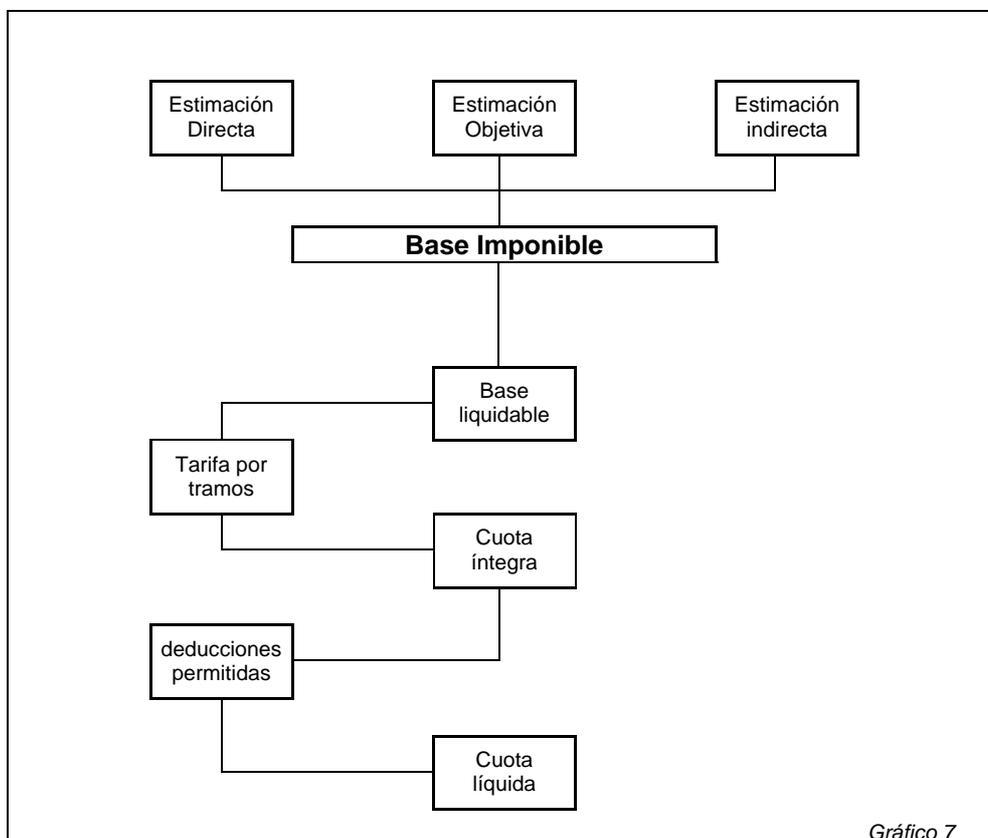


Gráfico 7

Elaboración del autor – Análisis normativo español.

LA CUANTIFICACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE

Una respuesta clara al cuestionamiento respecto de cómo cuantificar la base imponible de un impuesto a las emisiones gaseosas a la atmósfera exige seguir indagando en la doctrina. Previamente se expuso la solución prevista por la ley 18/2003, para el impuesto ecológico de la Comunidad Autónoma de Andalucía.

La doctrina acuerda que la base imponible puede ser una “magnitud numéricamente pecuniaria” o no. En el primer caso, sobre dicha magnitud se aplica una alícuota y el producto es el impuesto determinado. Cuando es aplicable esta alternativa se dice que los importes tributarios son *ad valorem*. Cuando la base imponible no es una magnitud numéricamente pecuniaria los importes tributarios se

denominan *específicos*. En este segundo caso, la base consiste en una magnitud susceptible de aplicársele relevancia económica; ejemplo, un kilogramo de una sustancia determinada.

Entonces, en función de lo expresado, un impuesto a las emisiones gaseosas a la atmósfera sería un tributo específico porque no existe una manera directa de determinar el valor monetario de la emisión.

En apartados anteriores se definió que el hecho generador debía consistir en un fenómeno el cual, por decisión del legislador comienza a integrar el derecho tributario. Asimismo, para ello debían cumplirse con requisitos previstos en aquella rama del derecho. Esto implica que no cualquier fenómeno es susceptible de convertirse en hipótesis de hecho generador en miras de la ley. El requisito esencial es que exista naturaleza económica en aquel acontecimiento. El cuestionamiento fundamental es cómo se cumple esta condición en la tributación ambiental; y con mayor grado de especificidad, en los tributos a las emisiones gaseosas a la atmósfera.

En el capítulo referido al objeto del tributo se hizo mención a que el gravamen recae sobre la emisión de determinadas sustancias por parte de instalaciones fijas de tipo industrial. En otras palabras, se gravará la emisión con fines productivos. De ello se desprenden diferentes suposiciones relacionadas con la naturaleza económica del hecho generador.

A continuación se plantean diferentes hipótesis de base imponible para el tributo a las emisiones gaseosas que se pretende aplicar en la Provincia de Córdoba. Asimismo, se efectúa un análisis de los puntos negativos y positivos de cada una.

Hipótesis número uno – Activos

En esta hipótesis se pretende asociar la realidad económica del hecho imponible con la valuación de los activos de la explotación afectados a la producción.

En otros términos, este apartado plantea lo siguiente: ¿qué sucede si el impuesto ambiental se aplica como un porcentaje sobre la valuación de los activos destinados específicamente a la actividad productiva?

El tributo podría instrumentarse considerando una alícuota única y proporcional sobre el activo valuado en función de normas contables vigentes. La característica distintiva sería el hecho de estar afectado exclusivamente al proceso productivo responsable de las emisiones contaminantes.

La aplicación de esta hipótesis lograría que el impuesto integre la categoría de los impuestos sobre el patrimonio alejándose del concepto de impuesto verde. Con la característica fundamental de que no se efectúa la detracción del pasivo; en términos de Héctor Villegas, se convierte en un tributo sobre el patrimonio bruto. La doctrina designa a este tipo de gravamen como un impuesto que afecta la rentabilidad potencial del activo. Analícese la naturaleza de un impuesto ecológico según su definición. Se entiende que el impuesto verde es un instrumento económico que desea paliar el efecto pernicioso de actividades productivas; de esta manera internalizar el efecto negativo de la explotación económica. Se busca que quien contamine pague.

La determinación de un impuesto verde de estas características implica que: al no distraer el pasivo del activo productivo todos los sujetos que afecten bienes a una actividad generadora de emisiones gaseosas serían contribuyentes. Independientemente de la rentabilidad de la actividad que generan.

La contrapartida del argumento anterior consiste en que si todos los contribuyentes que tienen bienes destinados a producir tributan ¿qué sucede cuando la actividad no es rentable? Tómese un pasivo específicamente generado por la actividad. Si la magnitud del pasivo supera a la del activo se estaría lesionando el concepto de capacidad contributiva porque el tributo sería confiscatorio, hiriendo el derecho constitucional de propiedad del contribuyente. En esta situación no hay capacidad de contribuir. Y además se menoscaba la garantía de los ciudadanos al liberar un límite a la potestad tributaria del Estado.

Un problema fundamental de esta propuesta radica en que la elección de un sistema de depreciación de los activos puede incidir en la presión tributaria del contribuyente. Así, aquellos sujetos pasivos del impuesto con un activo mayor valuado

tributarían más. De esta manera, el conflicto se traslada a la industria que ha comenzado de manera más reciente con su actividad. Lo que sucedería si libera la misma cantidad de contaminantes que otra explotación que está instalada en el mercado hace más tiempo.

Si contablemente los bienes de uso están valuados por su valor de origen menos su amortización acumulada o a su valor residual. Tributa más aquella que tenga un valor residual más alto. Por lo tanto, ¿existe relación entre el nivel de emisión y el inicio de la actividad? A modo especulativo, las probabilidades de daño al ambiente deberían disminuir en la medida que el equipamiento es más nuevo. Los procesos deberían mejorar. Irónicamente, una maquinaria más reciente tenderá a tener un valor mucho más alto. Por lo tanto, no existe una relación clara que indique que a medida que disminuye el valor residual de un bien exista una contaminación menor, y por ende menor impuesto. Incluso, podría suceder exactamente lo contrario.

El conflicto más importante está en que al buscar una solución de menor complejidad y a simple vista meramente recaudatoria se ignora el cuestionamiento principal. Se busca una base imponible que tenga relación con lo que se pretende gravar. Si se aplica una tasa sobre el valor contable de los activos se desconoce la magnitud de daño o la externalidad provocada por la actividad perniciosa.

Otro inconveniente existe en términos más formales y conceptuales de la materia tributaria, pero no por ello de menor importancia. Qué sucede con el tratamiento de este tributo si su base imponible coincide con la base imponible del impuesto a la ganancia mínima presunta. Se estaría frente a una duplicación.

Tal como se estableció en el marco teórico, el economista ambiental Barry Field propone en su modelo económico de impuestos ambientales una política de incentivos para los contribuyentes. El fundamento reside en que es tarea de la economía del medio ambiente adaptar instrumentos teóricos para valuar los activos biológicos y las consecuencias ecológicas. En otras palabras, el conflicto principal en los tributos ecológicos está en que no existe una valoración de los activos ambientales; por lo cual, se convierten en activos no negociables. De esta manera, Field y otros especialistas, proponen que el emisor de sustancias nocivas debería tener un incentivo para dejar la conducta perniciosa. Al tener que pagar un tributo por haber perjudicado el ambiente se debería generar el incentivo de utilizar los insumos de manera eficiente.

En el caso de un gravamen sobre las emisiones gaseosas a la atmósfera, si se sigue el razonamiento del citado autor, el contribuyente debería tener la posibilidad de disminuir la presión tributaria. Dicha posibilidad es lo que se conoce como incentivos económicos para no perjudicar el ambiente. De esta manera, debería accederse que el sujeto pasivo del impuesto posea variadas opciones para hacerlo –siempre dentro de la legalidad y la ética-. El gravamen ambiental como una alícuota sobre el activo productivo valuado según normas contables no se genera ningún incentivo para el responsable. Ya que si este individuo quisiera adquirir una maquinaria destinada específicamente a reducir la contaminación se generaría el efecto contrario, su presión tributaria aumentaría.

Por lo tanto, el efecto que se formaría al aplicar este instrumento, considerando la elasticidad de la demanda del producto que el responsable fabrica, sería la inactividad o la caída en la inversión. Muy posiblemente, el contribuyente trasladaría el tributo al precio final de su bien en la medida que dicha elasticidad se lo permita. Es más, el tributo sería un integrante del presupuesto de gastos de cualquier ente productivo emisor de sustancias nocivas y no se produciría el efecto deseado del impuesto ambiental: cambiar la conducta de los agentes contaminantes hacia otras más sustentables.

Hipótesis número dos – Porcentaje sobre el costo de producción contable

En este subapartado se propone que la base imponible del tributo sea el costo de producción contable del bien que genera la emisión contaminante -si hubiere varias actividades-. Aquel que surge del estado de resultados a fin de ejercicio económico.

Si se emplea este criterio de base imponible, el tributo ambiental aplicado sobre el costo pasaría a tener relación con el nivel de producción –pero no directa-. Situación que no sucedía con el impuesto propuesto anteriormente, es decir aplicar un tributo verde como porcentaje del valor de los activos productivos. Aquella idea significa aplicar una tasa sobre una magnitud estática. Así, se dejaba a un lado la realidad de que el nivel de emisión es variable y que dicha emisión está asociada con la medida de producción.

Considérese además, la posibilidad de que el proceso productivo de cada industria puede tener fallas y liberar más agentes nocivos para su nivel de actividad, o bien ser

un sistema de por sí ineficiente. El tributo como fracción sobre el costo de producción supera uno de los conflictos anteriores. La magnitud del gravamen está en relación con el nivel de producción. Y éste, con el nivel de emisiones.

Sin embargo, si bien existe una relación entre el costo y el nivel de actividad ésta no es tan simple como para admitir que sólo a mayor producción mayor costo. Con este criterio, el contribuyente debería dejar de producir para disminuir su presión tributaria. La realidad indica que un acrecentamiento del costo de producción puede estar relacionado con otros factores. Bastaría con la suba en el precio de los insumos para aumentar el costo impositivo.

¿Cuál es el conflicto principal? De nuevo los incentivos. Es decir, con la maquinaria adecuada y los procedimientos técnicos bien diseñados se podría conseguir un incremento de la producción y una relación inversa con las sustancias químicas liberadas a la atmósfera. Pero no simultáneamente, disminuir el costo de la mercadería producida. Entonces ¿por qué se genera el conflicto con los incentivos? Porque el sujeto pasivo va a asignar todo su esfuerzo en disminuir el costo de producción que no está directamente ligado con el nivel de contaminantes que se arrojan al ambiente.

Si se analiza rápidamente este tributo estaría lejos de ser ambiental sino que sería un tributo destinado a promover la rentabilidad de las empresas. Ya que parece que el fin último es generar un margen de rentabilidad mayor.

Hipótesis número tres¹³⁴ – Impuesto por cada unidad producida

En esta sección se propone que la base imponible sean las unidades producidas.

Como una solución más simple, el tributo sería el resultado de una suma fija –a modo de coeficiente- por cada unidad que produce la explotación productiva.

El resultado, desde la óptica económica, es que un impuesto de esta índole actúa como un costo más para el productor. Así, se propone una función de costo, previo al tributo¹³⁵:

¹³⁴ Incidencia en los costos de las políticas ambientales – Área VII Economía, Comercio Exterior y Ambiente – Tema 8 Costos económicos de la adaptación al cambio climático – XVII Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas – Córdoba 3,4 y 5 de Septiembre de 2008.

$$C_{(x)} = 5 * X^2 - 4 * X + 30$$

Esta fórmula simboliza una estructura de costos determinada para una empresa "y". En la ecuación, la C representa el costo total y "x" la cantidad de unidades producidas. Por lo tanto, el costo total está determinado en función de la cantidad de unidades producida. Cuando se incorpora un impuesto de estas características, se agrega a la función de Costo total, el gravamen:

$$I = t * X$$

La función de costo total, con la incorporación del impuesto verde, quedaría conformada así:

$$C_{(x)} + I = 5 * X^2 - 4 * X + 30 + t * x$$

La implementación del gravamen incide en la determinación de la cantidad a producir por la empresa.

En economía la maximización de beneficios se produce cuando el ingreso marginal (Img) se iguala al costo marginal (Cmg). Siendo tanto el Img como el Cmg la derivada de las funciones de Ingreso total y Costo Total respectivamente.

Dado un ingreso marginal deseado, supóngase 400\$ la identidad sería la que se expone¹³⁶:

$$\begin{aligned} \text{Img} &= \text{Cmg} \\ 400 &= \text{Cmg} \\ 400 &= 10 * x - 4 + t \end{aligned}$$

De la identidad se puede obtener la magnitud de x o la cantidad óptima de unidades a producir.

¹³⁵ Incidencia en los costos de las políticas ambientales – Área VII Economía, Comercio Exterior y Ambiente – Tema 8 Costos económicos de la adaptación al cambio climático – XVII Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas – Córdoba 3,4 y 5 de Septiembre de 2008 – Fórmulas tomadas de la página 2

¹³⁶ Cmg= 10*x+t

La incidencia de aplicar un impuesto como suma fija por unidad producida es distorsionar la cantidad de producción del empresario. Ya que ésta va a depender del tributo.

Como ventaja de esta hipótesis se encuentra la relación del tributo con el nivel de producción en comparación con la solución propuesta en la hipótesis número uno (activos productivos como base imponible).

Sin embargo, el mayor conflicto de esta hipótesis radica en la determinación de ese coeficiente por unidad producida. El cual implica un cálculo bastante complejo capaz de cuantificar el impacto ambiental como la magnitud del costo social.

Si esto pudiese calcularse, el productor podría internalizar el costo social agregándolo a su costo privado determinado por la primera ecuación de costo total. Así, absorber una falla de mercado.

Hipótesis número cuatro – Consumo o impuesto interno

Esta hipótesis propone que la base imponible del impuesto ambiental sea el valor del consumo de determinados insumos asociados con la emisión de las sustancias gravadas en el hecho imponible.

En este caso, el primer conflicto radica en la determinación de cuáles serán los insumos afectados al tributo. Deberían definirse los parámetros para establecer qué productos integrarán la hipótesis del impuesto. Pero es una cuestión que puede resolverse.

El segundo problema, se refiere a qué tanto esta hipótesis capta la relación entre el consumo y la liberación de las sustancias tóxicas. El razonamiento lógico es, de la misma manera que en el caso español, establecer una ecuación que relacione el consumo con la emisión. Pero esta hipótesis no implica este tipo de razonamiento.

Aquí se aplica un tributo sobre el consumo como adquisición de un bien específico relacionado con la posterior contaminación. No con el significado literal del término consumo sino con el concepto de impuesto interno.

En síntesis, el tributo ambiental en este caso recaería como un porcentaje o suma fija sobre cada producto que constituya un insumo para la actividad declarada gravada.

Así, determinar que la base imponible la defina el valor del consumo significa modificar la naturaleza de impuesto ambiental a la de un impuesto interno que afecta un consumo selectivo.

Además, existen defectos en la lógica de esta propuesta. Si se aplica el impuesto sobre la compra de materiales independientemente de su momento de uso cambia la definición de hecho imponible. Porque el tributo sería totalmente independiente al momento de la emisión.

Otra vez, esta propuesta posee defectos en términos de los incentivos. A mayor escala, el contribuyente podría especular para diferir el pago del impuesto en el caso de que su insumo sea imprescindible e irremplazable. El tributo ecológico tendría magnitudes financieras y no correctivas de conducta. Así, el sujeto pasivo del impuesto racionaría el stock de la materia prima x , para ir difiriendo el pago del impuesto ya que no puede darse el lujo de dejar de consumirlo.

Al no haber relación directa entre la magnitud de la emisión y el consumo de insumos los incentivos no se dirigen hacia el cambio de conducta ambiental de manera total. Esto en virtud de que algunos materiales podrán ser susceptibles de ser reemplazados por otros que liberen menos químicos nocivos a la atmósfera. Recuérdese que otros no podrán ser suplantados.

A manera de refuerzo de lo expuesto, se transcribe un párrafo extraído de un trabajo publicado en el sitio oficial de la CEPAL: "*Un impuesto ambiental que grave la compra de insumos determinados independientemente de su uso aun cuando implican la liberación de sustancias tóxicas por acción del proceso de producción tiene un objetivo reducido y no genera ningún incentivo*"¹³⁷.

¹³⁷ Comisión Económica para América Latina y El Caribe - (<http://www.eclac.org/> CEPAL sitio oficial – publicaciones de la CEPAL – Cáp. III Impuestos ambientales en los países en desarrollo)

Hipótesis número cinco – Valoración de las emisiones

Esta hipótesis, resulta ser la más indicada en función de las exigencias establecidas por el instrumento económico denominado "impuesto ambiental".

El porqué de su tratamiento al final de las hipótesis está en la importancia de analizar diferentes propuestas.

Si bien esta proposición es la más compleja en materia de aplicación eso reviste una debilidad en relación a la misma.

En esta hipótesis se propone que la base imponible sea la cantidad de emisión de gases expresada en una medida diferente a la monetaria. Se constituye de esta manera un impuesto específico. Como la base imponible será la base de cálculo para la cuantificación monetaria de la obligación tributaria; existirá carga subjetiva en esta suposición pero en la etapa de la liquidación.

Como puntos positivos existen: la relación de la base imponible con el nivel de producción; la relación entre la medida tributaria y incentivos del contribuyente. Sus desventajas: requiere una estructura administrativa compleja y costosa; la cuantificación y fiscalización exceden las capacidades del organismo de recaudación, lo cual implica una tarea interdisciplinaria; su correcta aplicación no es adecuada en el corto plazo.

Análisis de las ventajas planteadas. La relación de la base imponible con el nivel de producción. En las hipótesis previas no había una relación tan estrecha entre ambos conceptos. Aquí la distorsión se genera en otra etapa –la de determinación del tributo– ya que en este caso la medición de la contaminación es directa. Por lo tanto, al ser un tributo de índole específica, al momento de valorar esa base imponible se generarán conflictos.

La vinculación con los incentivos y la medida tributaria. En esta hipótesis, la presión tributaria logra generar los incentivos para que el contribuyente reduzca su acción perniciosa contra el ambiente. Porque la base imponible la constituye la contaminación en sí.

Las desventajas. Aquí se generan desventajas a nivel económico y estructural. A nivel económico porque al ser una propuesta de índole más compleja se exige una estructura más grande y por ende más costosa. A diferencia de las propuestas anteriores que eran más simplistas.

De las desventajas mencionadas, se agrega el hecho de que si el gobierno que desea aplicar estas medidas con una visión de corto plazo incurriría en un error. Debido a que exige que exista un trabajo interdisciplinario para llevarla a cabo.

A continuación se expone un cuadro comparativo de las cinco hipótesis de base imponible:

Parámetros a considerar	Hipótesis	Hipótesis 2	Hipótesis	Hipótesis	Hipótesis
	1	Costo de producción	3 Unidad producida	4 Consumo	5 Emisiones
Costo de aplicación	bajo	bajo	bajo	medio	alto
Complejidad	baja	baja	baja	media	alta
Incentivo p/bajar impacto ambiental	nulo	nulo	nulo	bajo	alto

Elaboración del autor – esquema comparativo de las hipótesis previstas.

Como conclusión, cabe remarcar que en todas las propuestas existe un nivel de subjetividad. En la primera, está en función de presumir la rentabilidad y el nivel de contaminación que puede generar el conjunto de los activos. En la segunda, existe al considerar que el valor del costo está relacionado de manera directa con el nivel de producción. La tercera, en la arbitrariedad de determinación de la suma fija por cada unidad producida. La cuarta tiene su cuota subjetiva ya que el consumo no implica producción inmediata. La última hipótesis mantiene su nivel de subjetividad ya que la valoración de la emisión no es perfecta. Por lo tanto, algunos podrán considerarla excesiva; además, se necesita un trabajo exhaustivo para un análisis del costo social de la externalidad de una determinada actividad productiva. Aun de esa forma el análisis de esa externalidad se hará en base a parámetros considerados por economistas en función de un paradigma determinado.

ALGUNAS CONSIDERACIONES DE INTERÉS

A lo largo del trabajo se mencionó el concepto del incentivo. Así, se debe proponer el impuesto a las emisiones gaseosas de una manera que le genere incentivos al contribuyente para modificar sus conductas. Una forma para que ello suceda radica

en definir el tributo en base a una valoración de las sustancias tóxicas liberadas. El razonamiento es permitirle al sujeto pasivo utilizar su "ingenio" para disminuir la liberación de efluentes.

Otra manera de incentivo, debería ser generada por el Estado y podrían estar asociadas con la inversión en tecnología reductora de sustancias. La inversión reviste una erogación de fondos al inicio, sin considerar las expectativas de ingresos, por lo cual podría crearse una forma de deducción frente al impuesto verde determinado relacionada con la nueva inversión. Si sucediera que de las deducciones se generara un saldo a favor, lograr que su naturaleza sea de libre disponibilidad. Otra forma, podría ser la de aplicar un mínimo no imponible.

En síntesis, no hacer del impuesto ambiental un tributo meramente recaudatorio sino una herramienta con fines correctivos. Generar conductas favorables para el medio ambiente y a su vez, los incentivos para que esto suceda.

REFLEXIÓN FINAL DEL CAPÍTULO¹³⁸

Al analizar el concepto de impuesto ambiental no debe ignorarse el fin último de su aplicación: alterar el comportamiento negativo del sujeto responsable de los efectos adversos de las actividades productivas. En síntesis, dejar a un lado el criterio del tributo como mera herramienta recaudatoria. Es por ello, que el impuesto ambiental debe responder a un diseño capaz de cumplir con ese fin correctivo.

Tampoco se debe incurrir en el error de utilizar este tipo de medidas impositivas por el solo hecho de su auge mundial. Estructuras económicas deficientes y erróneas no deben estar disfrazadas de medidas que buscan concretar el concepto de desarrollo sustentable. De tal manera de no imponer instrumentos meramente recaudatorios que lejos están de ser herramientas de conciencia ambiental.

A lo largo de este capítulo se expuso la experiencia de la Comunidad Autónoma de Andalucía en términos de la base imponible. Asimismo, se analizaron diferentes hipótesis de base con el objetivo de remarcar que el tributo ecológico es eficaz cuando su estructura es acorde al objetivo.

¹³⁸ Publicaciones de la Junta de Andalucía – Tributos Ecológicos Andaluces – Una nota sobre sus rasgos medioambientales – Consejería de Economía y Hacienda, Junta de Andalucía *Cuadernos de Recaudación Tributaria*.

De todas las propuestas se concluyó fundadamente que la más importante, así como la más compleja, era la española. La razón de ello es acerca al principio de quien contamina paga, cuestión que las otras suposiciones ignoraban.

Por lo tanto, la estructura más efectiva y acorde con la propuesta de impuesto ambiental implica la valoración, tomando criterios concientes y razonables, de la contaminación –en este caso las emisiones gaseosas-. Dicha valoración debe ser encargada a especialistas en economía que sean capaces de realizar una cuantificación, en función de parámetros que elijan, del efecto adverso de la emisión gaseosa. O en términos específicos, que le asignen un valor a la externalidad negativa que produce una falla en el mercado.

No caben dudas que la hipótesis número cinco justifica la calificación de tributo ambiental ya que incide directamente en la conducta del sujeto pasivo del impuesto y se logra la cuantificación del hecho imponible.

La propuesta a aplicar en la Provincia de Córdoba debería responder al mismo razonamiento. Lograr valorar la conducta perniciosa y no el valor del recurso utilizado –*quien contamina, paga por ello*-. La dificultad aparecerá al momento de determinar la obligación tributaria para con el fisco. Considerando que el tributo a las emisiones gaseosas integraría la calificación de tributos específicos y no ad valorem la base imponible no se expresará en términos monetarios sino en toneladas. Será conflicto de la etapa de liquidación resolver objetivamente el valor económico de dicha base. Ello se tratará en el capítulo siguiente.

Capítulo 9 - Determinación y Fiscalización

INTRODUCCIÓN

En el presente capítulo se pretende concluir respecto de las particularidades de la determinación de la obligación tributaria de un gravamen a las emisiones gaseosas a la atmósfera; así como también las implicancias de la fiscalización de un impuesto de esta índole.

DETERMINACIÓN

Como metodología de este trabajo, se desarrollan brevemente los conceptos doctrinarios relacionados con el tema del capítulo que se va a desplegar. La razón de ello es la frecuente diversidad de corrientes que existen al respecto de aquellos conceptos. Por lo tanto, a fines de precisar los límites del análisis de cada capítulo se procede a hacer la reflexión pertinente al tema seleccionado.

Siguiendo los lineamientos del tributarista Héctor Villegas¹³⁹ la determinación hace referencia a un acto o al conjunto de actos que buscan determinar si existe deuda tributaria, quién es el obligado a pagar y el importe. En términos más rigurosos la determinación es un procedimiento lógico que culmina con la el *quantum debeatur* o suma cierta a pagar. La discusión respecto de su naturaleza declarativa o constitutiva excede el análisis del capítulo, pero se sostiene en esta tesis que es de carácter declarativo.

En el ámbito de la jerga profesional determinación hace referencia a la liquidación del tributo¹⁴⁰, pero ésta es simplemente la culminación de dicho proceso. En el caso de los impuestos ambientales, como se planteado a lo largo de los capítulos, para su determinación deben existir una serie de actos.

Así, vista la noción de determinación como un proceso, a continuación se pretende reflexionar respecto de la última etapa de dicho proceso: la cuantificación de la obligación tributaria así como implicancias del proceso de determinación.

¹³⁹ Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario. Tomo único. –Héctor Villegas. Editorial Depalma, Buenos Aires 1995. Página 329.

¹⁴⁰ Derecho Financiero – Volumen I – Carlos M. Giuliani Fonrouge – Editorial Depalma 6ª Edición – Año 1997.

DETERMINACIÓN: MAGNITUD DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA¹⁴¹

En el capítulo anterior, se hizo referencia al concepto de base imponible y a la posibilidad de su determinación en valores monetarios directamente o no; en vista de relacionar el concepto de impuestos ad valorem y específicos. Se había concluido que la hipótesis que más se acercaba a la naturaleza de impuesto ambiental era aquella que buscaba una valuación de las emisiones gaseosas; aquí se plantea otro conflicto ¿cómo lograr la valuación objetiva de manera que la cuantía del tributo sea adecuada?

La solución en la Comunidad Autónoma de Andalucía la provee una entidad especializada denominada Consejería del Medio Ambiente. Si bien el organismo que detenta la competencia para la liquidación, recaudación, inspección y revisión de los actos de gestión es la Consejería de Economía y Hacienda; la determinación y comprobación de parámetros medioambientales que permitan su cuantificación se le confiere a la Consejería del Medio Ambiente.

En el ordenamiento andaluz se puede apreciar, en la ley 18/2003, una escala progresiva para valorar las emisiones gaseosas. El artículo es el número 32 denominado cuota íntegra:

<u>Base liquidable</u>	<u>Euros por unidad contaminante</u>
Hasta 10 unidades contaminantes	5.000
Entre 10.001 y 20 unidades contaminantes	8.000
Entre 20.001 y 30 unidades contaminantes	10.000
Entre 30.001 y 50 unidades contaminantes	12.000
Más de 50 unidades contaminantes	14.000

Escala progresiva – Ley 18/2003.

En el párrafo anterior se estableció que quien se encarga de realizar la cuantificación es la Consejería del Medio Ambiente así como organismo especializado.

¿Por qué este cuestionamiento –la cuantificación- se convierte en fundamental para la propuesta de impuesto ambiental?

141 CIYAT solicitud 1-8964622 - Junta de Andalucía- Centro de Información y Atención Tributaria - Consejería de Economía y Hacienda - C.I.Y.A.T. Es un organismo que oficia de ente recaudador, y de similares funciones a la Dirección General de Rentas en la Provincia de Córdoba. La información proviene de la respuesta a una consulta cuyo número de referencia es 1-8964622 correo electrónico enviado del 12/07/2009 y respondido por la agencia el 13/07/2009.

Se considera coherente evaluar el planteamiento desde diversas disciplinas. Recuérdese que es labor de un economista evaluar la magnitud del daño. Pero el conflicto no sólo le pertenece a aquella rama del conocimiento. El cuestionamiento trazado en este apartado y en todo el trabajo de tesis puede ser analizado desde tres perspectivas:

- Economía¹⁴²: cuantificación económica del daño.
- Tributación: magnitud del impacto y el respeto a las garantías del contribuyente.
- Ciencias naturales: estudio y medición del impacto ambiental

Desde la economía ambiental, se plantea la posibilidad de la "medición directa" para la cuantificación de los daños. A continuación, se expone gráficamente el modelo económico para afrontar el conflicto:

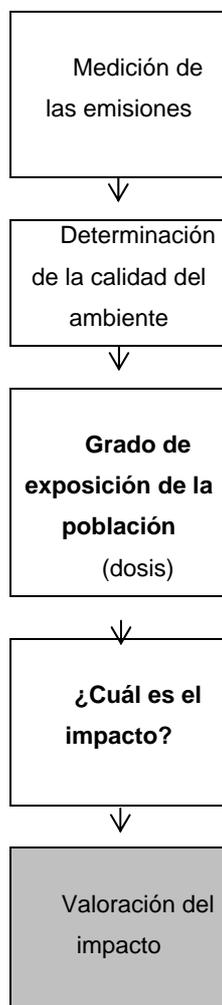


Gráfico 8

Gráfico tomado y adaptado del libro *Economía Ambiental – Una introducción* – Barry Field.

¹⁴² Economía Ambiental *Una introducción* – Barry C. Field. Editorial Mc Graw Hill 1995

Hasta aquí se ha mostrado el esquema de razonamiento de la economía frente a la propuesta de un impuesto ambiental destinado a reducir una externalidad negativa como falla del mercado.

DETERMINACIÓN: LA PERSPECTIVA DEL DAÑO

Cuando se toma en consideración el fenómeno de la contaminación ambiental y la cuantificación de sus daños o el costo de corrección del ambiente existen diversas opiniones. La postura del autor es aquella que encuentra más razonable relacionar la cuantía del daño con el impuesto ecológico. Precisamente porque existen daños a la salud, daños materiales, daños al ambiente, y otros que reflejan el impacto de la conducta nociva. Tómese la salud humana: podría generarse la correspondencia entre la mortalidad o la propensión a enfermedades con la liberación de sustancias tóxicas. Así como también la influencia de la exposición a las mismas en diferentes períodos de tiempo y cantidad. La economía busca hallar la magnitud de estas relaciones. Puede hacerlo analizando la externalidad desde los costos de la salud para este tipo de polución. A modo de ejemplo, mayor cantidad de casos de enfermedades respiratorias trae como efecto el aumento en el consumo de medicamentos para tratarlas.

Ahora bien, al análisis precedente de agregarse que existen diversos factores que afectan la salud humana, tales como: la dieta, la cantidad de ejercicio, etc. No sólo las emisiones gaseosas, por lo que es dificultoso separar los efectos directamente relacionados con los efluentes.

Es cierto que se exigen muchos datos para especificar que una enfermedad es consecuencia de la liberación de determinada sustancia. Se han hecho estudios que buscaron la relación entre la magnitud de contaminación con el porcentaje de mortalidad en una población. De esta manera, una posibilidad diferente es la de pretender valorar la externalidad analizando la contaminación versus la cantidad de ausencias laborales.

A su vez, existen daños materiales asociados a la emisión gaseosa como por ejemplo: podría analizarse la presencia de un determinado compuesto en el ambiente con la caída en las cosechas; el deterioro de las construcciones con la presencia de agentes nocivos.

Hasta aquí el razonamiento es lógico. Pero, ¿es correcto analizar el valor de la salud en función de valores de mercado? Según economistas versados en el tema, este criterio podría llevar a conclusiones incoherentes tales como resolver que es más eficiente la muerte prematura de un individuo. Esto es así, porque existen aportes de las personas a la sociedad que no integran el sistema de mercado. Como contribución al tema, se considera que deben analizarse variables objetivas, aun cuando un individuo participe con conceptos intangibles a la sociedad, tómesese el caso de un cantante en una plaza ¿cómo se valora la diversión que otorga a una persona durante una hora? Más allá de estas conclusiones y juicios de valor, debe considerarse esto como un obstáculo en la propuesta de impuesto ambiental.

El sistema tributario debe ser claro, objetivo, lógico. Cargarlo de evaluaciones subjetivas afecta la razonabilidad del sistema y la firmeza del mismo. En otras palabras, convierte el gravamen en un instrumento endeble. Cuando existen ambigüedades de esta índole, nada impide que un contribuyente especule con la fiscalidad del impuesto frente a su finalidad correctiva.

Lo interesante de esta propuesta de tributo ecológico es que el concepto en sí es correcto. En otras palabras, si hubiese una manera perfecta de medición no se estaría evaluando la subjetividad en la determinación de la obligación tributaria. Es por ello que en el presente apartado el conflicto reside en la "medición".

DETERMINACIÓN: LA RELACIÓN CON LA CONFISCATORIEDAD

Desde la visión tributarista la cuantificación incide en el principio de no confiscatoriedad del tributo. Así, se conoce que la CSJN ha determinado en fallos un límite de 33% para considerar el despojo generado por un tributo. Lo cierto es que, según tributaristas¹⁴³, el gravamen debe ser analizado individualmente antes de considerar el porcentaje anterior. Cuando se establece un impuesto confiscatorio se vulnera otro derecho del contribuyente, que es el derecho de propiedad. ¿Se puede concluir que el derecho a un ambiente sano es más importante que el derecho de propiedad? No se puede hacer una valoración de esta índole. Porque es correcto afirmar que un ambiente contaminado altera la salud; pero el sustraer la riqueza o la renta de manera desmedida afecta el nivel de vida del contribuyente.

¹⁴³ Comentarios de Giuliani Founruge, Héctor Villegas, Grazziani.

¿Por qué es importante que no exista confiscatoriedad? Goñi Bulit, tributarista, *explica la cuestión de la confiscatoriedad en el derecho argentino afirmando que la Constitución se propone asegurar la viabilidad de la Nación Argentina en términos de nacimiento, de afirmación, de continuidad y de progreso*¹⁴⁴.

Destáquese que el derecho de propiedad es una de las bases sobre las que se asienta el sistema democrático. En este caso, el tributo a las emisiones gaseosas se aplicaría como resultado de la existencia de desechos liberados producto de la explotación industrial. Por lo que, en el momento que la cuantía del impuesto afectara el normal desempeño de la actividad económica se estaría frente a la violación del presupuesto de no confiscatoriedad.

En los párrafos anteriores se explicó que la economía plantea un concepto factible si es posible la medición del daño. El derecho tributario establece que si existe una medición, ésta no tiene que menoscabar el derecho de propiedad. También se estableció que una metodología de cuantificar la obligación tributaria es en función de externalidades. De esta forma, se podía relacionar el costo en tratamientos médicos, el daño en los materiales. Lo que interesa ahora es, desde la ciencia y tecnología ¿se puede asociar el daño en salud, material, etc. con la emisión gaseosa de determinadas industrias?

La respuesta breve a este cuestionamiento, implicó la consulta a dos especialistas en el tema¹⁴⁵. Ambos coincidieron que se debe realizar un mapeo, como análisis, de la zona identificando los casos asociados a la sintomatología típica de la exposición al compuesto. A partir de allí se determinan puntos críticos seleccionando aquellos suministrados por el mapeo y aquellos identificados como críticos por su sensibilidad (una escuela, un geriátrico o un hospital) y se realiza un monitoreo de calidad de aire según normas nacionales o internacionales. Todo esto es útil para demostrar si las enfermedades identificadas son originadas por el compuesto. Señalar que las enfermedades son ocasionadas por las emisiones de un determinado lugar es más complejo y la estrategia para demostrarlo depende de cada caso particular. Lo cual requeriría estudios minuciosos al respecto.

¹⁴⁴ Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario. Tomo único. –Héctor Villegas. Editorial Depalma, Buenos Aires 1995. Página 208.

¹⁴⁵ Fabián Valentinuzzi lic. en Gestión Ambiental Estructurplan. Entrevista a la Licenciada en Gestión Ambiental Mónica Giammarili. Actualmente se encuentra en el listado de personas físicas que se dedican a la Consultoría Ambiental en la secretaría de ambiente, Córdoba.

DETERMINACIÓN: MAGNITUD DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA DESDE LA DISPONIBILIDAD DE PAGAR¹⁴⁶

A continuación se desarrolla una propuesta de cuantificación de la obligación tributaria desde una perspectiva netamente económica. Se incluye debido al gran contenido de lógica y razonabilidad en la propuesta de impuesto ambiental.

Recuérdese que este trabajo no pretende ser un análisis económico ya que para ello existe una disciplina denominada economía ambiental; por lo tanto, se explicarán conceptualmente formas de medir la magnitud del tributo.

Uno de los objetivos del trabajo de tesis es brindar un recurso útil para otras ramas del conocimiento. Con el propósito de lograr que el instrumento económico propuesto sea efectivo y sirva para paliar el deterioro ambiental mediante la generación de conductas adecuadas.

Lo que se brinda en este apartado, es una herramienta capaz de justificar la cuantificación de la obligación tributaria desde fines teóricos y fundamentados. De esta manera, el contribuyente tiene la certeza de que sus garantías constitucionales no serán vulneradas -derecho de propiedad-. Y desde otra perspectiva, se preserva el ambiente desde el concepto de desarrollo sustentable.

Hasta ahora, se había explicado la idea de la contaminación como una función de daño marginal. Se había considerado que el concepto de daños abarcaba los efectos negativos como enfermedades, deterioro material, cosechas disminuidas, entre otros. El economista Barry Field propone analizar el problema desde una perspectiva diferente, desde la disponibilidad de pagar por la reducción de las emisiones. Así, la función de daño marginal sería igual a la función de demanda (o disponibilidad de pagar por la disminución de la emisión).

Si un incremento de en el nivel de efluentes genera 10 millones de pesos en gastos lo máximo que las personas estarían dispuestas a pagar por la reducción es ese valor.

Brevemente se analizarán tres propuestas de valoración de la disponibilidad de pagar para reducir la contaminación:

¹⁴⁶ Economía Ambiental *Una introducción* – Barry Field – Editorial Mc Graw Hill – 1995 – Capítulo 7 – Análisis de Costo y beneficio.

1. Cuando el consumo de bienes de mercado refleja la exposición del consumidor ante el ambiente.
2. El valor de las propiedades inmobiliarias.
3. Daños materiales
4. Medición directa.

Alternativa 1 – Consumo

Esta alternativa se centra en la noción de cuando las personas hacen determinadas elecciones dentro del mercado –relacionados con el ambiente- revelan el valor que le atribuyen a dicho ambiente. Se hace referencia a la compra de bienes relacionados con el fenómeno en cuestión. Supóngase que se incrementa el consumo de barbijos ante la posible liberación de sustancias nocivas. Aumentan los tratamientos y la adquisición de medicamentos por trastornos en las vías respiratorias.

Una derivación a esta alternativa radica en el estudio de las tasas salariales entre diferentes empleos con exposición a sustancias contaminantes. Si hay dos fuentes de trabajo con el mismo nivel de salario pero diferente nivel de exposición contaminante. Se produciría la migración hacia la menos nociva. Ante esta situación la empresa menos segura debería incrementar la remuneración ofrecida. La diferencia de salario y la cantidad de personas que permanecen o se van, mostrarían la valoración de sus riesgos.

Las desventajas a esta alternativa son diversas, entre ellas existe el requerimiento de un estudio prolongado para evaluar las preferencias y los hábitos de consumo. En el caso de las tasas salariales es muy difícil evaluar el impacto a las sustancias contaminantes y separar los diferentes factores de valoración de una fuente de trabajo. Así como, la tarea realizada, la distancia del hogar, entre otros.

Alternativa 2 – Valor de las propiedades inmobiliarias

Esta alternativa implica que se pueden valorar los impuestos ambientales de manera indirecta mediante la asociación al valor de una propiedad. Así, si se tuvieran

dos casas idénticas, ubicadas una en las cercanías de una industria donde existe la liberación de sustancias nocivas y otra en una zona más segura; la diferencia de valor de mercado entre ambas propiedades reflejaría el valor que se le atribuye a un ambiente sano, así como la disponibilidad de pagar por él.

La desventaja de esta alternativa es la desagregación de los componentes del valor de mercado para atribuir la magnitud relacionada con la calidad ambiental.

Alternativa 3 – Daños materiales

En esta alternativa se pretende que se estudie el daño relacionado de las emisiones gaseosas con el gasto erogado para reparar los daños materiales. Así por ejemplo, si se tuviesen un conjunto de estatuas expuestas a los efectos de sustancias nocivas su grado de deterioro aumentaría. Si se analizasen los daños de una estatua desde la exposición a las partículas, y por una fracción de tiempo determinada, podría concluirse respecto de una magnitud del gasto generado para mantenerla en condiciones.

Alternativa 4 – Medición directa

La última alternativa implica el sondeo directo a los contribuyentes potenciales. Consiste en preguntarles cuánto estarían dispuestos a pagar por una mejoría en la calidad ambiental.

La gran desventaja de esta alternativa, además de los costos para llevarla a la práctica, es la subjetividad al hablar de casos hipotéticos.

Como reflexión se puede establecer que la cuantificación sobre bases confiables puede lograrse. Siempre con el asesoramiento de especialistas en economía. De esta manera la magnitud de la obligación tributaria se basaría sobre bases conceptuales.

Como se estableció anteriormente, se necesita un cúmulo de información y un análisis pormenorizado de la misma, pero la tarea no es imposible.

Si se toma en cuenta lo expuesto en el capítulo número 3 del presente trabajo final de graduación (véase *Fundamentación y análisis económico del tema elegido*), se había definido el fundamento económico del tema. Allí se determinó que la cuantía del tributo debía ser igual a un punto e*. En ese punto se obtenía el valor de las emisiones y estaba determinado cuando el costo marginal de reducir las emisiones era igual al daño marginal de dichas emisiones. Nótese que trasladar este razonamiento a la realidad importa contar con abundante información. Pero todo lo expuesto en los capítulos subsiguientes demuestra que podría lograrse alguna aproximación razonable.

Por lo tanto, si se aplicara un impuesto ambiental, debería considerarse su aplicación con diferimiento temporal. La puesta en práctica en el corto plazo significaría un análisis rápido sin suficientes argumentos.

FISCALIZACIÓN

CUESTIONES PRELIMINARES¹⁴⁷

Antes de comenzar a desarrollar específicamente la fiscalización es menester tomar conceptos relacionados con la etapa de la determinación a fines de brindar un análisis más acabado del tema.

Se conoce que existen diferentes maneras de proceder a la determinación tributaria, a saber: la que efectúa el sujeto pasivo, la que lleva la administración de oficio o la mixta. Ésta existe cuando actúan el sujeto pasivo con ayuda de la administración.

En el derecho tributario argentino, se presume que la determinación se realiza por declaración jurada del contribuyente. La ley 11683 de procedimiento tributario en su artículo número once especifica que *"la determinación y percepción de gravámenes que se recauden dentro de la presente ley, se efectuará sobre la base de declaraciones juradas que deberán presentar los responsables del pago de los tributos (...)"*. Sin embargo, nada obsta que pueda ser de oficio o efectuada por la administración; aunque, esta forma en el sistema nacional es considerada subsidiaria para la mayoría de los tributos. O en otras palabras, existe cuando no se han cumplido condiciones exigidas que obligan a la administración a determinar el tributo.

Por otra parte, la determinación mixta existe cuando el sujeto pasivo del impuesto le brinda a la administración los datos para que el órgano fiscal determine el tributo. No es un procedimiento comúnmente utilizado para los impuestos en Argentina.

Con esta introducción se pretende clarificar y sentar bases para el mejor entendimiento de los apartados precedentes.

¹⁴⁷ Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario. Tomo único. –Héctor Villegas. Editorial Depalma, Buenos Aires 1995.

EL CASO PARTICULAR DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ANDALUCÍA

Respecto de la determinación de los tributos ecológicos en la Comunidad Autónoma de Andalucía, específicamente el impuesto a las emisiones gaseosas a la atmósfera (IEGA), se trata de una determinación por sujeto pasivo. Ello está especificado en el texto legal 18/2003 específicamente en el artículo número 36, el cual se transcribe a continuación:

Declaración-liquidación y cuota diferencial.

1. Los sujetos pasivos estarán obligados a presentar una declaración anual por cada instalación que exploten, dentro del plazo de los veinte días naturales siguientes a la conclusión del período impositivo, cuando su base imponible sea igual o superior a una unidad contaminante. Los sujetos pasivos, al tiempo de presentar su declaración, deberán, en su caso, determinar la cuota diferencial (...)

De esta manera se considera adecuado recalcar que la determinación para la propuesta de impuesto a las emisiones gaseosas a la atmósfera para la Provincia de Córdoba debe ser de sujeto pasivo. Eso es así debido que la determinación de oficio implicaría un costo administrativo muy alto. Deberían existir personas con conocimientos técnicos específicamente encargadas de fiscalizar y determinar el tributo.

FISCALIZACIÓN¹⁴⁸

A lo largo de este trabajo se ha reflexionado respecto del proceso de determinación de un tributo a las emisiones gaseosas a la atmósfera. Precisamente, en este capítulo se hace referencia a lo conocido como liquidación cuando se especifica la magnitud de la obligación tributaria. Sin embargo, el sistema tributario para que funcione como tal exige algún tipo revisión. En otras palabras, la determinación tributaria demanda un control por parte del fisco para comprobar que los sujetos pasivos han cumplido con los deberes del proceso de determinación. En

¹⁴⁸ Manual de derecho tributario – Primera Parte – JOSÉ ALBERTO ESPINOSA – Editorial Advocatus – Córdoba, 2002.

términos de Héctor Villegas esto se denomina, "*fiscalización de la determinación tributaria*".

La fiscalización es un proceso independiente a la investigación fiscal. Ésta se refiere a la investigación del panorama, los potenciales hechos imposables que pudieran existir, las implicancias del establecimiento de un tributo, entre otras.

La cuestión más importante respecto de la fiscalización para quien no está versado en el tema es a ¿quién se le confiere la facultad de fiscalizar en Argentina? La respuesta genérica, es que dicha facultad es conferida a la administración pública. Función delegada en el poder ejecutivo, precisamente esto se explicita en el artículo 100 de la Constitución Nacional Argentina inciso primero. Para este fin específico existe la AFIP, creada por decreto 618/97, como organismo dependiente del PE. Queda al margen la discusión respecto de la constitucionalidad de su existencia así como la de sus actos.

A dicho organismo creado por vía reglamentaria, se le asignan las facultades de fiscalización de los tributos (*art. 3 dto. 618/97 Funciones y facultades*). El problema que existe ante la propuesta de un impuesto ambiental a las emisiones gaseosas es la competencia relacionada con aquella fiscalización. En otras palabras, cuál es la capacitación del organismo para evaluar la veracidad de los datos consignados por el contribuyente en materia ambiental. Por tal razón, debería existir un ente que pertenezca a la administración pública y que sea competente en dicha materia. Previendo esta situación, el decreto 618/97, en el último párrafo del citado artículo tercero, establece lo siguiente:

Cuando la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS no pueda debidamente desempeñar por sí las funciones y facultades a que se refiere este decreto, podrá delegar el ejercicio de las mismas en otros organismos de la administración pública y fuerzas de seguridad, en la medida que se compadeciere con la actividad específica de dichos organismos o fuerzas y que quedare a salvo el adecuado control y la integridad de la renta fiscal. En estos supuestos, se ejercerá una cuidadosa supervisión.

Las facultades conferidas a AFIP, expresadas de manera global son¹⁴⁹:

¹⁴⁹ DTO. 618/97 Artículo tercero.

- La aplicación, percepción y fiscalización de los tributos y accesorios dispuestos por las normas legales respectivas.
- El control del tráfico internacional de mercaderías dispuesto por las normas legales respectivas
- La clasificación arancelaria y valoración de las mercaderías.
- Todas aquellas funciones que surjan de su misión y las necesarias para su administración interna.

Como deducción, si este organismo no pudiera correctamente cumplir con una de sus facultades -se hace referencia al primer punto anterior- podría delegarlas a otra entidad que sí pudiera hacerlo.

Como caso concreto, en Andalucía corresponde a la Consejería de Economía y Hacienda la liquidación, recaudación, inspección y revisión de los actos de gestión de los impuestos a que se refiere el presente capítulo. Sin embargo, la determinación y comprobación, en su caso, de los parámetros medioambientales que permitan la cuantificación de dichos impuestos será competencia de la Consejería de Medio Ambiente¹⁵⁰.

Es interesante destacar que en la CA se cuenta con la asistencia de un ente especializado que actúa para la administración pública de Andalucía, cuya denominación es EGMASA SA¹⁵¹ (empresa de gestión ambiental al servicio de la Consejería de Ambiente). Su objeto social es la realización de todo tipo de trabajos, obras, estudios, informes, proyectos, dirección de obras, consultorías, asistencias técnicas y servicios relacionados con la protección, conservación, regeneración o mejora del medio ambiente; así como la gestión de los servicios públicos en materia medioambiental que le puedan ser atribuidos por la Administración competente, integrando dicho objeto las actividades de: (...) planes, estudios, informes, consultorías, auditorías y asesorías sociales, laborales, comerciales, económicas y financieras .

En conclusión la tarea de fiscalizar la determinación del impuesto a las emisiones gaseosas a la atmósfera para la Provincia de Córdoba debería estar descentralizada con otro organismo especializado en el ambiente.

¹⁵⁰ Ley 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas. Artículo 16.

¹⁵¹ DECRETO 17/1989, DE 7 DE FEBRERO, POR EL QUE SE AUTORIZA LA CONSTITUCIÓN DE LA EMPRESA DE LA JUNTA DE ANDALUCÍA, EMPRESA DE GESTIÓN MEDIOAMBIENTAL, S.A. (BOJA 29/1989, de 14 de abril)

Capítulo 10- Provincia de Córdoba

INTRODUCCIÓN

En esta parte final del trabajo se pretende concluir respecto de las implicancias de la aplicación del impuesto a las emisiones gaseosas en la Provincia de Córdoba. Se utilizará como base de análisis todo el desarrollo precedente. A continuación se explican brevemente las secciones del capítulo.

Se comenzará con un relevamiento normativo. Cabe destacar, que no se propone realizar un análisis exegético de la normativa ambiental para analizar su aplicabilidad en el marco legal. Una evaluación de este tipo excede los límites del presente trabajo. En cambio, sí se hará referencia a su existencia y a los aspectos regulados por la legislación.

La segunda sección le corresponde a las particularidades del objeto del tributo y del hecho imponible. Reflexiones de las singularidades de ambos elementos esenciales si se procede a su aplicación en Córdoba.

Luego, se analizan los sujetos. Se estudiará la estructura industrial cordobesa para determinar a grandes rasgos los potenciales contribuyentes.

Finalmente se desarrolla la polémica sobre la recaudación. Diferentes observaciones respecto del destino de lo recaudado por la aplicación de un impuesto a las emisiones gaseosas a la atmósfera en la Provincia de Córdoba.

RELEVAMIENTO NORMATIVO

El desarrollo de esta sección se considera importante porque expone sintéticamente el conjunto de normativa ambiental existente en la Provincia de Córdoba relacionada con las emisiones gaseosas a la atmósfera.

En el capítulo denominado "sujeto activo", del presente trabajo final de graduación, se analizó la vinculación entre la Constitución Nacional, precisamente el artículo 41 y la Ley de Presupuestos Mínimos. A modo de recordatorio, se le concedía a la nación la facultad de reglar la garantía "base" o "mínima" ambiental, mientras que a las provincias se le confería la potestad de reglar aquella base. De esta manera, se busca asegurar el cumplimiento del derecho al ambiente sano. Asimismo, se cuestionó la

noción de dominio originario de los recursos naturales habiéndose establecido, en virtud de la investigación pertinente, que la Provincia de Córdoba está facultada para establecer un tributo ecológico.

NACIÓN

A nivel nacional se sancionó la ley 25.675 denominada Ley General del Ambiente¹⁵² cuyo objeto es establecer 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. El ámbito de aplicación de esta norma es el territorio de la nación argentina, tal como lo establece el artículo tercero, que se transcribe a continuación:

“La presente ley regirá en todo el territorio de la Nación, sus disposiciones son de orden público, operativas y se utilizarán para la interpretación y aplicación de la legislación específica sobre la materia, la cual mantendrá su vigencia en cuanto no se oponga a los principios y disposiciones contenidas en ésta”.

Se entiende por presupuesto mínimo, según lo vertido por el ordenamiento señalado, *“a toda norma que concede una tutela ambiental uniforme o común para todo el territorio nacional, y tiene por objeto imponer condiciones necesarias para asegurar la protección ambiental (...)”*

PROVINCIA DE CÓRDOBA

1. Ley Provincial del Ambiente

En el territorio de la Provincia de Córdoba, en función de lo publicado por la Secretaría de Medio Ambiente, la legislación más importante en materia ambiental la integra la “Ley Provincial del Ambiente”. Ésta, instaura los “principios rectores para la preservación, conservación, defensa y mejoramiento del ambiente”¹⁵³. A continuación se desarrolla un análisis de sus secciones principales.

¹⁵² Ley No. : 25675 Ley General del Ambiente - Bien jurídicamente protegido - Sancionada el 27/11/2002 - Publicada en el Boletín Oficial del 28/11/2002 –Artículo nº 1

¹⁵³ Fecha de Sanción: 29/8/85. Fecha de Promulgación: 18/9/85. El SENADO Y CAMARA DE DIPUTADOS DE LA PROVINCIA DE CÓRDOBA, REUNIDOS EN ASAMBLEA GENERAL, SANCIONAN CON FUERZA DE LEY Nº 7343. PRINCIPIOS RECTORES PARA LA PRESERVACIÓN, CONSERVACIÓN, DEFENSA Y MEJORAMIENTO DEL AMBIENTE. Modificada por Ley 8300 (B.O. P. 31/8/93) y por Ley 8789 (B.O.P. 24/9/99)

Es interesante destacar que en la Ley Provincial del Ambiente, "*las personas cuyas acciones, actividades y obras degraden o sean susceptibles de degradar en forma irreversible, corregible o incipiente el suelo, las aguas, la atmósfera y sus elementos constitutivos, quedan obligados a instrumentar todas las medidas necesarias para evitar dicha degradación*"¹⁵⁴. Si se aplicara el tributo a las emisiones gaseosas a la atmósfera se cumpliría con este precepto. Ya que el Estado, en función de su potestad tributaria, utilizaría un instrumento económico que genere incentivos económicos al contribuyente para que corrija su conducta perniciosa. De esta manera, se lo obliga "financieramente" a evitar la degradación ambiental.

Cuestiones específicamente relacionadas con la atmósfera¹⁵⁵. *La Autoridad de Aplicación elaborará, en coordinación con los demás organismos gubernamentales competentes los criterios o normas de calidad de las distintas masas de aire tomando en consideración, entre otras variables, las siguientes cuestiones: (a) Los ecosistemas acuáticos y terrestres, relacionados; (b) Los caracteres físico-químicos y biológicos compatibles con la preservación de la salud humana y el funcionamiento normal de los ecosistemas; (c) Inversiones térmicas de superficie, ventilación lateral, topografía, emisión estimada de contaminantes y demás variables relacionadas.*

También dicha autoridad de aplicación determinará las normas de emisión de los efluentes a ser eliminados a la atmósfera. Así como sus criterios y el nivel máximo de descarga para asegurar la calidad del aire.

Asimismo, se establece la existencia de organismos gubernamentales competentes que se encargarán de determinar los mecanismos de control, monitoreo y vigilancia para conocer el estado de las masas de aire. Será la Autoridad de aplicación la encargada de evaluar los resultados de las estimaciones, los sensores y los muestreos.

La ley 7.343 determina la existencia de niveles máximos permitidos de emisión de sustancias al ambiente con el límite del deterioro de la flora, fauna, salud humana y los bienes. Establece exigencias de evaluación del impacto ambiental ante el desarrollo de un nuevo proyecto así como obra pública susceptible de afectar el ambiente.

Las cuestiones relevantes al análisis que se pretende son las procedimentales. Anteriormente, se investigó el contenido de la norma y se referenció a la autoridad de

¹⁵⁴ Artículo Nº 8 – Ley Provincial del Ambiente.

¹⁵⁵ Artículo Nº 28 a 31 – Ley Provincial del Ambiente.

aplicación en materia ambiental. La misma ley, en su título IV, capítulo I, artículo 53 precisa que el Poder Ejecutivo delega en la Agencia Córdoba Ambiente facultades en torno a la calidad ambiental. En otras palabras, dicha agencia obrará como órgano de aplicación.

Resulta interesante enfatizar que se crea el instrumento económico de la multa ante situaciones perniciosas para el ambiente. Dichas multas son establecidas en el artículo 60 y determinadas en unidades no dinerarias. Se dispone su cuantificación en litros de nafta ecológica NSP; con el objetivo transformarlas en unidades monetarias según su respectivo valor de mercado.

En conclusión, al Poder Ejecutivo (PE) se le asigna la facultad de administrar la provincia. Dicho PE delega las funciones administrativas relacionadas con los tributos a la Dirección General de Rentas. Léase a continuación el artículo 16 del Código Tributario Provincial:

Funciones.

La Dirección de Rentas tendrá a su cargo las siguientes funciones:

- a) Establecer y modificar su organización interna y reglamentar el funcionamiento de sus oficinas, sin alterar la estructura básica aprobada previamente por el Poder Ejecutivo;*
- b) Recaudar, verificar y fiscalizar los tributos;*
- c) Determinar y devolver los tributos, vigentes o no, y los que en el futuro se establezcan;*
- d) Aplicar sanciones por infracciones a las disposiciones de este Código y demás Leyes Tributarias;*
- e) Resolver las cuestiones atinentes a las exenciones tributarias y a las vías recursivas previstas en este Código en las cuales sea competente;*
- f) Evaluar y disponer, mediante resolución fundada, los créditos fiscales que resulten incobrables por insolvencia del contribuyente u otras causas, debiendo quedar registrados en el padrón de morosos;*
- g) Hacer constar en los cedulones que remita a los contribuyentes para el pago de los Tributos Provinciales, la existencia de deuda por el tributo respectivo.*

Las funciones establecidas en los incisos c), d) y e), únicamente serán ejercidas por el Director de Rentas en su carácter de Juez Administrativo o, en

su caso, por los funcionarios que éste o el Secretario de Ingresos Públicos designe con ese carácter.

Las funciones establecidas en el inciso f) únicamente serán ejercidas por el Director de Rentas. El Ministro de Finanzas podrá delegar en el Director las facultades para designar los funcionarios que podrán aplicar las sanciones previstas en el artículo 62 de este Código. La Secretaría de Ingresos Públicos ejercerá la superintendencia general sobre la Dirección de Rentas, y por vía de avocamiento, las funciones establecidas en este artículo.

Por su parte la facultad en materia ambiental es delegada a la Agencia Córdoba Ambiente por ley 7.343. Por lo tanto, si se desea aplicar un impuesto a las emisiones gaseosas a la atmósfera debería realizarse un trabajo interdisciplinario entre la Agencia y la DGR. De esta manera, la cuantificación, la fiscalización técnica, la evaluación de la razonabilidad de la determinación, en el ámbito técnico, se le confiere a la Agencia. Mientras que la recaudación, percepción sería materia de la Dirección General de Rentas.

Conceptualmente lo expuesto podría graficarse de la siguiente manera:

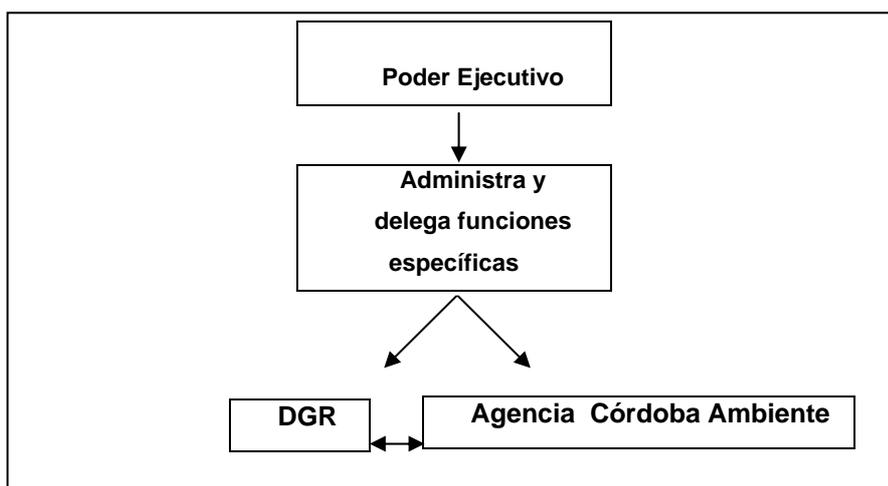


Gráfico elaboración del autor.

Ley 8167 - Protección el aire y su composición

Esta norma tiene por objeto preservar y propender al estado normal del aire en todo el ámbito de la Provincia de Córdoba (art. nº 1). En ella se definen los contaminantes con sus respectivos valores máximos de emisión en función de la actividad desempeñada. La autoridad de aplicación es el Ministerio de Salud y Desarrollo Social.

Como reflexión a este subapartado denominado relevamiento normativo cabe decir que en esta provincia existe una estructura legislativa en relación a la protección ambiental. Nada impide la armonización del sistema para adecuarlo a la propuesta de un impuesto ambiental a las emisiones gaseosas a la atmósfera. Se requiere un estudio prolongado y fundamentado para hacerlo, de eso no caben dudas. El tributo podría implementarse con el objeto reducir aun más el nivel de emisión que se encuentra por debajo de los límites máximos, ya que no se podría gravar un ilícito. De esta manera, cumplimentar acabadamente con el fin del desarrollo sustentable.

DEL OBJETO DEL TRIBUTO Y EL HECHO IMPONIIBLE

Con la definición del objeto del gravamen se toma un fenómeno de la realidad para incorporarlo dentro del derecho tributario.

Antes de comenzar, recuérdese lo definido como objeto del tributo:

Para la Nación argentina se propone definir un impuesto verde cuyo objeto sea gravar la emisión de determinadas sustancias nocivas por parte de fuentes fijas. Considerando como fuentes fijas a los establecimientos industriales¹⁵⁶.

Como se dijo, se exige mayor detalle en el concepto de objeto. De esta manera, en España, se efectuaron diversos análisis técnicos para adecuar el impuesto a las diversas ramas industriales ya que liberan sustancias nocivas disímiles.

En la comunidad andaluza se definieron once categorías así como ramas industriales. Para empezar a estudiar el caso cordobés se utilizó el Registro Industrial de la Provincia¹⁵⁷. Este registro muestra la actividad industrial cordobesa y la encuadra bajo los parámetros de razón social, localidad, departamento, código de actividad, escala y nombre de actividad. La información que se obtuvo para ello es la correspondiente al sector industrial activo actualizado al año 2009.

Como resultado del procesamiento de la información brindada por el Ministerio de Industria y Trabajo, se afirma que existen 224 actividades diferentes. Ello en función del codificador existente. Por lo tanto, a fines del análisis de la posible aplicación de un impuesto ambiental, se procedió a concentrar estas categorías de actividades en grandes segmentos. En total, se logró reunir las en 12 rubros, los cuales se exponen a continuación:

¹⁵⁶ CAPÍTULO NÚMERO 4 "OBJETO DEL TRIBUTO"

¹⁵⁷ Registro Industrial de la Provincia Córdoba – Provisto por la Unidad de Enlace CFI Córdoba y el Ministerio de Industria y Trabajo – 24-06-2009.

Categoría sugerida**	Cantidad de establecimientos por categoría	%
Vidrio	12	0,23%
Trabajos sobre piedra	34	0,64%
Papelería	47	0,89%
Cemento	131	2,48%
Servicios ****	154	2,92%
Química	191	3,62%
Plástico	250	4,74%
Textil	325	6,16%
Madera	450	8,53%
Metales	704	13,35%
Varios***	1453	27,55%
Alimentos	1523	28,88%
	5274	

*Actividades predominantes en servicios*****

*categorías sugeridas ***

*Varios recopila actividades que según la descripción podría clasificarse en más de una categoría ****

Gráfico elaboración del autor.

Respecto del objeto del tributo, la información precedente importa a los fines de conocer el universo industrial de la provincia. Así, existen 5.274 establecimientos industriales dedicados a explotar actividades diversas.

Sin embargo, no basta con esta definición genérica. Para la caracterización del hecho imponible se necesita una descripción pormenorizada las actividades y sus contaminantes asociados. Se concluye entonces, que la selección de agentes nocivos a ser gravados debería ser el resultado de un arduo estudio sobre el impacto de cada actividad en cuestión. En otras palabras, no sería redituable aplicar un tributo a emisiones gaseosas que no se liberan. Por ende, en la tabla anterior se hizo un resumen de las áreas industriales existentes. De esta manera, deberían analizarse los componentes "comunes" asociados a ellas.

Este sería el primer paso para solucionar una de las dificultades planteadas en el capítulo de hecho imponible ¿Qué contaminante elegir?

Es interesante reconocer que no existe información disponible sobre la emisión de cada rama industrial en cada departamento de la provincia, al menos no pública ni

gratuita. Datos de esta naturaleza, actualizados y publicados dan transparencia al impuesto a aplicar. Limitación que no es imposible de sortear.

Asimismo, deben considerarse las reflexiones previstas al respecto de la definición del hecho imponible. Se pretende aplicar una herramienta económica capaz de corregir conductas nocivas para el ambiente. Sin embargo, éste no debe ser el único punto de análisis para aplicar una acción administrativa de esta índole. Así por ejemplo, se debería analizar cumplir con el requisito de la relación costo beneficio. Debe ser analizado el impacto de las emisiones industriales a nivel ecológico, el desarrollo industrial de la región, el impacto de un tributo en el precio de los bienes, la competitividad, entre otros. Otra cuestión sería que el sistema natural sea capaz de "absorber" esa liberación de sustancias, en cuyo caso ¿se justifica el tributo? O en otras palabras, ¿existe externalidad negativa? ¿Podría aplicarse el tributo con fines preventivos?

LOS SUJETOS

Respecto de la relación jurídica tributaria existen dos sujetos, un acreedor y deudor. Sobre la parte acreedora, en el capítulo de referido al sujeto activo se hizo referencia minuciosa para la provincia de Córdoba. No se considera útil reiterar la información sino remitir al nombrado capítulo.

Datos importantes a considerar respecto de los sujetos es analizar la distribución de ellos en el territorio provincial. De alguna medida esto puede impactar en el desarrollo de un plan fiscalizador. Al año 2009, la repartición de la actividad industrial es la que se expone a continuación¹⁵⁸.

¹⁵⁸ Distribución industrial agrupada por departamento.

Departamento	Cantidad de establecimientos por departamento	%
TULUMBA	2	0,04%
RIO SECO	6	0,11%
SAN ALBERTO	8	0,15%
GENERAL ROCA	14	0,27%
PRESIDENTE ROQUE SAENZ PEÑA	18	0,34%
TOTAL	27	0,51%
CRUZ DEL EJE	30	0,57%
ISCHILIN	41	0,78%
SAN JAVIER	52	0,99%
RIO PRIMERO	65	1,23%
CALAMUCHITA	66	1,25%
SANTA MARIA	83	1,57%
JUAREZ CELMAN	117	2,22%
PUNILLA	157	2,98%
UNION	223	4,23%
COLON	228	4,32%
TERCERO ARRIBA	264	5,01%
RIO SEGUNDO	306	5,80%
RIO CUARTO	322	6,11%
MARCOS JUAREZ	354	6,71%
GENERAL SAN MARTIN	406	7,70%
SAN JUSTO	646	12,25%
CAPITAL	1839	34,87%

Gráfico elaboración del autor.

Este apartado puntualiza un aspecto crucial de la determinación de la estructura tributaria. La definición del sujeto configura uno de los elementos esenciales del impuesto. De tal manera que, especialistas en economía y administración por sí mismos no podrían definirlo, se exige la presencia de un especialista técnico, un licenciado en gestión ambiental o un ingeniero. Ello es así, en virtud de que –como se estableció anteriormente-, existen 224 categorías de actividades según el Ministerio de Industria y Trabajo. Una deducción lógica lleva a pensar, que desde el punto de vista administrativo, se está frente a personas registradas frente al fisco, susceptibles de ser gravadas e individualizadas. Pero hay que analizar la gravabilidad, es decir si son actividades realmente nocivas para el ambiente.

Se pueden considerar las siguientes cuestiones:

- ¿cuál es el antecedente de crecimiento industrial de la provincia?

- ¿Existen regímenes de promoción industrial para las ramas que se pretende gravar? Si para que evolucione la industria se requiere asistencia estatal cabe replantearse la aplicación de un tributo que afecte la actividad. Nótese que no sería eficiente aplicar un tributo que cumpla con el requisito de disminuir las emisiones gaseosas a costa del estancamiento económico.
- ¿Cuáles son las perspectivas de crecimiento, y en qué rubros? Podría evaluarse que el punto fuerte de crecimiento del sector es el desarrollo de software cuyo impacto ambiental es casi mínimo. Debería analizarse también si el esfuerzo administrativo e institucional justifica un impuesto ecológico.

Desde el punto de vista técnico, habría que hacer una evaluación del impacto de estas actividades. Es crucial esto, porque al definir los sujetos que pueden emitir se determina el universo de contribuyentes del tributo.

LA RECAUDACIÓN¹⁵⁹

La cuestión de la recaudación del impuesto ambiental es un tema controvertido. Existen quienes afirman que el producto del gravamen debe ser asignado a fines específicos para generar transparencia al instrumento. Uno de ellos es el economista estadounidense James Buchanan quien afirma que *"un impuesto para fines determinados puede ser definido como aquel cuya aplicación del ingreso específico se dirige a financiar un servicio público determinado"*.

Seguir la hipótesis de Buchanan tiene la ventaja de otorgarle más "transparencia" al gravamen; así, el contribuyente conoce el destino de los fondos. De esta manera, se debería asignar a la corrección del impacto ambiental generado por el contribuyente que pagó el tributo.

Desde la otra perspectiva, se encuentra la posibilidad de la ineficiencia. En las finanzas públicas se determina el gasto y luego se asignan los ingresos. Si se recauda para financiar la corrección de la contaminación se corre el riesgo de asignar recursos a cuestiones de ecología frente a necesidades que podrían ser más urgentes, como por ejemplo el control de una pandemia.

¹⁵⁹ Impuestos Ambientales – Arnaldo R. Antonio – Editorial Osmar D. Buyatti – Mayo 2007

Sin embargo, aplicar un tributo ambiental capaz de corregir conductas perniciosas y que su producto se asigne a cubrir el gasto público general podría hacer pensar que el fin es la mera recaudación. O bien, formar el concepto de que los departamentos que más contribuyan, por liberar mayor cantidad de sustancias perniciosas, subsidien el gasto público generado por otros departamentos que no emiten en la misma cuantía.

RECAUDACIÓN: INTENCIÓN

La postura de quien escribe es que al considerar el tributo a las emisiones gaseosas a la atmósfera como de índole parafiscal, conceptualmente se debería asignar la recaudación a fines específicos. De esta manera, se crearían mayores estímulos económicos al cambio de la conducta nociva del contribuyente. Por un lado, se le generan los incentivos asociados con la reducción de las sustancias perjudiciales para tener menor gravamen y por el otro, desde el punto de vista más social, la certeza que el sujeto activo también contribuye a disminuir el impacto ambiental. En concurrencia con el principio de desarrollo sustentable que exige cumplir a los contribuyentes en virtud de su poder de imperio.

Pero en términos más específicos la recaudación del tributo a las emisiones previsto para la Provincia de Córdoba debería destinarse a financiar las acciones incluidas en las políticas medioambientales que pudiera tener la Agencia Córdoba Ambiente. Se debería incluir la financiación hacia un equipo técnico destinado a analizar los pormenores del fenómeno y del impacto ambiental de las emisiones de sustancias nocivas a la atmósfera. De esta manera, se generaría una retroalimentación con las necesidades de información tributaria. Así como actualización de alícuotas, análisis de la afectación ambiental generada por cada una de las ramas industriales de la provincia. Y a futuro, si el instrumento es viable derivar parte de la exacción a un fondo de reserva para atender situaciones de emergencia ambiental.

Con lo anteriormente descrito se logran dos fines: por un lado, mejorar el suministro de información para darle transparencia el tributo y por el otro, cumplir con el deber de un ambiente sano. Cuestión prevista en el texto fundamental de la Constitución de la Nación Argentina.

Hasta aquí la intención que se posee con el tributo ambiental. Sin embargo, debería analizarse lo que dice la norma al respecto. Para ello el cuestionamiento que se deduce es el siguiente ¿pueden existir tributos con asignación específica?

Para responder a esta pregunta, tómesese el artículo 75 de la Constitución Nacional, el cual desarrolla las atribuciones del Congreso, específicamente el inciso segundo:

“2. Imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias. Imponer contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan. Las contribuciones previstas en este inciso, con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica, son coparticipables (...).”

Este inciso prevé que las contribuciones indirectas son coparticipables a excepción de las que tengan asignación específica. Siguiendo con el análisis del artículo citado – el número 75 de la CNRA- léase el tercer inciso:

“3. Establecer y modificar asignaciones específicas de recursos coparticipables, por tiempo determinado, por ley especial aprobada por la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara”.

Por lo tanto, hasta aquí nada impediría que lo recaudado por la imposición de un gravamen a las emisiones tuviera como destino el financiamiento de la Agencia Córdoba Ambiente.

Considérese lo siguiente: el impuesto a las emisiones gaseosas a la atmósfera puede ser aplicado por la provincia en función de su derecho originario sobre los recursos, pero si su carga es transferible entonces su naturaleza es la de un tributo indirecto. Así, tomando en cuenta lo determinado en el artículo 75, será facultad concurrente del Estado provincial y nacional. Por lo tanto, debería analizarse lo dispuesto en la ley 23.548 o de coparticipación de recursos fiscales. Aquí se dispone:

“La masa de fondos a distribuir estará integrada por el producido de la recaudación de todos los impuestos nacionales existentes o a crearse, con las siguientes excepciones:

a) Derechos de importación y exportación previstos en el artículo 4 de la Constitución Nacional;

b) Aquellos cuya distribución, entre la Nación y las provincias, esté prevista o se prevea en otros sistemas o regímenes especiales de coparticipación;

c) Los impuestos y contribuciones nacionales con afectación específica a propósitos o destinos determinados, vigentes al momento de la promulgación de esta Ley, con su actual estructura, plazo de vigencia y destino. Cumplido el objeto de creación de estos impuestos afectados, si los gravámenes continuaran en vigencia se incorporarán al sistema de distribución de esta Ley (...)" –Artículo segundo del citado texto legal.

Lo que sucede con el gravamen sobre las emisiones industriales a la atmósfera es puede argüirse su naturaleza parafiscal. Por lo tanto, se entiende por concepto que el tributo parafiscal es extrapresupuestario y tiene efectos de asignación a fines específicos.

El por qué de la solución precedente también está asociado con un argumento lógico. Si un contribuyente radicado en la Provincia de Córdoba abona el impuesto verde y lo recaudado se deriva al soporte del gasto público se genera un subsidio provincial hacia el resto del país. Lo cual, si el impuesto sólo es aplicado en Córdoba, tendría el efecto de desincentivar al sujeto pasivo y tomarlo como un aumento de la presión tributaria sin una correspondiente contraprestación, aun cuando por la naturaleza de impuesto dicho beneficio no podría identificarse.

VI - CONCLUSIÓN

CONCLUSION

"El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser fijo y no arbitrario. La fecha de pago, la forma de realizarse, la cantidad a pagar, deben ser claras para el contribuyente y para todas las demás personas. La certidumbre de lo que cada individuo deberá pagar es, en lo que respecta a los impuestos, una cuestión de tan extrema importancia que creo, y así parece deducirse de la experiencia de todas las naciones, que un grado muy considerable de desigualdad produce efectos menos dañinos que un grado muy pequeño de inseguridad".

Adam Smith

Cuando se generó la idea de realizar este trabajo se pretendió abordarla desde la premisa de que es posible armonizar la economía con la protección ambiental. Es por ello, que desde el inicio no se gestó la idea de priorizar ninguna de las dos disciplinas; en otras palabras, avasallar todos los principios tributarios sólo para el cuidado de la ecología y el desarrollo sustentable.

Se buscó, tal como se expresó en el párrafo anterior, "armonizar", de forma tal que se puedan adecuar las ideologías. Cabe destacar que por esa misma razón muchos aspectos de análisis quedan sujetos a una investigación más profunda de especialistas en ambiente. Desde este trabajo de tesis se plantean puntos conflictivos desde las ciencias económicas que serían susceptibles de ser resueltos por otras ramas del conocimiento

La presente sección, denominada conclusión, reviste uno de los apartados más difíciles de realizar para el autor. La razón de ello, es que aquí se deben plasmar los puntos finales de la investigación de tal manera que el lector se lleve consigo una idea acabada de lo que se pretendió exponer.

Para poder cumplir con lo anteriormente expuesto; se realizará una consideración final de los siguientes elementos esenciales del tributo a las emisiones y su aplicación en la Provincia de Córdoba, a saber: objeto, sujetos, hecho y base imponible. De la misma forma se tratará la liquidación del impuesto.

Tómese el objeto del tributo, "*la emisión de determinadas sustancias nocivas por parte de fuentes fijas*"¹⁶⁰. Se considera que en términos doctrinarios es correcto. Es

¹⁶⁰ Véase, Capítulo 4 apartado "La contaminación industrial como objeto del impuesto" penúltimo párrafo.

decir, se ha tomado un fenómeno y se ha logrado reducirlo a un verbo. En otras palabras, no caben dudas de qué es lo que se pretende incluir en el derecho tributario. Esto no es un tema menor, ya que cualquier esbozo de ambigüedad infringiría el postulado tributario de certeza.

Asimismo, se ha demostrado, en función de la información expuesta en el capítulo diez, denominado "Provincia de Córdoba", que existe un registro de los establecimientos industriales radicados en el territorio cordobés. El Ministerio de Industria, Comercio y Trabajo es capaz de brindar con exactitud estos datos. En otras palabras, se podría precisar la cantidad de fuentes fijas de emisión que integrarían el objeto.

Respecto del rol del sujeto activo frente a un gravamen a las emisiones gaseosas se conviene que existen temas de intenso debate. El conflicto en cuanto a la potestad del Estado provincial seguirá latente aun cuando se han expuesto argumentos que avalan la determinación de Córdoba como competente para aplicarlo. No caben dudas que se está valiendo el artículo 41 de la Constitución Nacional con miras a la protección de las garantías básicas. Como también se ha mencionado¹⁶¹, la naturaleza indirecta del impuesto contribuye al conflicto de potestades previsto en el artículo 75 del citado texto legal. La postura del autor es que no existen conflictos en materia de la facultad provincial ante la propuesta de gravamen ecológico, ello en razón de los siguientes argumentos: la potestad originaria de los recursos naturales y el derecho a proveer un ambiente sano sobre la ley de presupuestos mínimos. Pero es de suma importancia agregar que la naturaleza extrafiscal del gravamen inserta a esta propuesta dentro de una zona poco precisa en el orden de la tributación. Ello no implica que no existan lineamientos, sino que sí existen corrientes doctrinarias divergentes.

La relación jurídica tributaria exige la definición de la "contraparte" de esta relación. La determinación de los sujetos pasivos ante el impuesto es un tema que excede la capacidad de un experto en ciencias económicas, ello en razón de que se exige un análisis de la liberación de sustancias por parte de las fuentes de emisión; así como una evaluación del impacto de las partículas liberadas. Lo que sí se puede definir desde la economía, es un análisis de tendencia de expansión del sector industrial. Si

¹⁶¹ Véase, Capítulo 10 apartado "Recaudación: intención" penúltimo párrafo.

se toma lo presentado en el capítulo diez, debería evaluarse los sectores de la metalurgia y la producción alimenticia como potenciales contribuyentes.

El hecho imponible es el elemento más difícil de precisar en función de la exigencia interdisciplinaria ya que es en esta etapa que se definen las partículas nocivas para la tributación. Ello es así, porque entran en juego variables políticas de valoración tanto como científicas. Por lo tanto, en virtud de lo expresado en el párrafo precedente, quien escribe dispone que una alternativa viable consiste en definir las partículas nocivas comunes o base a las industrias en crecimiento –según la información del ministerio- y de allí precisar las que integrarán el hecho imponible.

La base imponible reviste importancia porque implica cuantificar el hecho imponible. En este caso la particularidad se encuentra en que dicha base es producto de una medición científica y técnica que genera que el tributo sea específico y no ad valorem. La hipótesis que se tomó resulta la más adecuada en función del análisis propuesto¹⁶². De esta manera se asocia dicha base con la magnitud de contaminación y se generan los incentivos indicados para la corrección de la conducta perniciosa del contribuyente. Nuevamente, se respeta el principio de certeza y el de equidad.

El quantum del tributo. Aquí, se genera una particularidad porque se ha trasladado a esta etapa el respeto al postulado de capacidad contributiva y no confiscatoriedad. Lo que se debe considerar con este tributo ambiental es que debería incentivar el cambio de conducta y no convertirse en sancionatorio.

Es importante considerar que la realidad económica y política de Córdoba, y de la Nación, deja espacio para reflexionar que se está lejos de siquiera considerar el tratamiento de estas problemáticas. En otras palabras, el principal cuestionamiento de este anteproyecto podría ser aquel que diga que el gobierno debería centrar su atención en satisfacer necesidades primarias, como la salud, la educación, entre otras. De todos modos, la valoración de las emisiones debería responder, en principio, a un valor determinado por la normativa actual para las multas ecológicas. Su cuantificación debería disponerse en función del valor por litros de nafta ecológica NSP de acuerdo a lo previsto en la "Ley Provincial del Ambiente" (Ley 7.343).

¹⁶² Véase, Capítulo 8 apartado "Cuantificación del hecho imponible" y subapartados.

Es imprescindible considerar que la aplicación de un tributo a las emisiones de gases a la atmósfera exige un gran esfuerzo administrativo. Tal como se había explicado, un ejemplo de ello lo reviste la integración de la administración pública con organismos de fiscalidad ambiental. No se considera que exista carga de subjetividad al establecer la frase "gran esfuerzo" en la medida que la aplicación del tributo verde requiere investigación de impacto ambiental, relevamiento de los contaminantes generados por cada actividad y demás estudios.

Este trabajo debería ser el punto de partida para consideraciones que proceden luego de la decisión de su aplicabilidad. Así, la determinación de un tributo a las emisiones gaseosas en la rama de la metalurgia demanda un estudio del mercado de esa actividad. Podría suceder que aplicar el impuesto afecte la competitividad de esas empresas radicadas en la provincia. Considérese también el margen entre la teoría y la aplicación. Evaluar la evasión, el comportamiento real de los contribuyentes, entre otros aspectos.

Aun cuando a lo largo de todo el trabajo se mencionan las debilidades del instrumento tales como: el concepto de capacidad contributiva, la significación de la tributación parafiscal y la cuantificación de la obligación tributaria; experiencias como la de la Comunidad de Andalucía muestran que la práctica puede acercarse a la teoría. Sin embargo, debe reconocerse que la situación económica de aquella nación no es la misma que la de la República Argentina.

Como cuestionamiento fundamental, desde quien desarrolla el trabajo, existen principios de certeza y simplicidad que deben ser respetados. Tal como lo enunció Adam Smith, el sistema tributario debe ser racional y el contribuyente debe tener certidumbre de la presión tributaria que lo afecta, debe conocer la normativa, que ampara la tributación. Debe desvanecerse cualquier sospecha de arbitrariedad que genere inseguridad respecto de la actuación de la administración. Por esta razón, un tributo a las emisiones gaseosas a la atmósfera, integraría un concepto nuevo para Argentina, y por ello debe estar fundamentado en todos sus aspectos. No dejar ningún detalle que permita considerar a este gravamen como recaudatorio y no ambiental.

Con un esfuerzo de especialistas e investigación es posible aplicar un tributo a las emisiones gaseosas a la atmósfera que respete los principios y características de la "tributación ambiental". Pero ello exige tiempo.

VII – BIBLIOGRAFÍA

BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA

Antonio,	Arnaldo R.	<i>Impuestos Ambientales</i>	Buenos Aires, Editorial Osmar D Buyatti. Edición Mayo de 2007
Bidart Campos		<i>Manual de la Constitución Reformada Tomo II</i>	Ediciones Ediar, 2002
Espinosa		<i>Manual de derecho tributario</i>	Editorial Advocatus, 2003
Field,	Barry	<i>Economía Ambiental – Una introducción</i>	Editorial Mc Graw Hill -1995
Fundación MAPFRE		<i>Manual de la contaminación ambiental</i>	Itsemap Ambiental, 1994
Geo Argentina 2004		<i>Perspectivas del Medio Ambiente de la Argentina</i>	PNUMA
Hernández,	Antonio María	<i>Federalismo, autonomía municipal y ciudad de Buenos Aires en la reforma constitucional de 1994</i>	Depalma, Buenos Aires, 1997
Jarach,	Dino	<i>Finanzas públicas y derecho tributario</i>	Cangallo, Buenos Aires, 1989.
Kolstad,	Charles D.	<i>Economía ambiental</i>	España, Oxford University Press. Año 2000
Martín,	José M.	<i>Derecho Tributario General</i>	Lexis Nexis, Tercera Edición
Musgrave,	Richard y Pegg	<i>Hacienda Pública teórica y aplicada 5º Edición</i>	Madrid, Editorial McGraw Hill. Año 1992
Nevers,	Noel de	<i>Ingeniería de control de la contaminación del aire</i>	Editorial McGraw Hill - 1997
Petrei,	Humberto	<i>Presupuesto y control, Pautas de reforma para América Latina</i>	Banco Interamericano de Desarrollo, 1997
Pyndick, L. Rubinfield		<i>Microeconomía</i>	Editorial Prentice Hall, 2000
Strauss y S.J. Mainwaring		<i>Contaminación del aire – Causas, efectos y soluciones</i>	Editorial Trillas SA – México – 1997.
Villegas,	Héctor	<i>Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario – Tomo único</i>	Editorial De palma, 5º Edición; 1995
Vizcaíno,	Catalina García	<i>Consideraciones Económicas y Tributarias – TOMO I Parte General</i>	Editorial Depalma, 1996.

OTRA FUENTE DE INFORMACIÓN

<http://www.oecd.org>. Información extraída de la página oficial de la OCDE. Traducción personal

"The United States Experience with Economic Incentives for Protecting the Environment" Office of Policy, Economics, and Innovation Office of the Administrator U.S. Environmental Protection Agency Washington, DC. Traducción y adaptación personal. <http://yosemite.epa.gov> Sitio Web oficial de la EPA.

<http://www.ambiente.gov.ar/?idarticulo=2116>.

Informe del Comité de Expertos de la OMS (1959)

Translation of: Industrial air pollution handbook. Contaminación del aire por la industria Autor Albert Parker, José Costa López, Rubén Simarro Dorado. Publicado por Reverté, 1983. 709 pgs.

<http://www.direct.gov.uk>. Información extraída del sitio oficial del gobierno británico. Traducción personal.

<http://www.oecd.org> - Sitio oficial de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.

<http://www.eea.europa.eu>. European Environment Agency. Agencia Europea del Ambiente. Traducción personal.

<http://www.inta.gov.ar/parana/info/documentos/suelos/otros/legislacion.pdf>. Base de datos.

Constitución de la Nación Argentina

Política Económica Argentina (Clase Nº 18 26/10/2007). Parte IV Políticas Específicas. Punto 18: Política Ambiental. Universidad Nacional de Córdoba.

Derecho Tributario y Financiero Parte General – Lecciones de Cátedra 8º Edición. A Menéndez Moreno, Alonso Murillo. Editorial Lex Nova – 2007- Página 11

Sitio página oficial del gobierno de España. <http://www.la-moncloa.es>.

<http://www.parlamentodeandalucia.es/opencms/export/portal-web-parlamento/composicionyfuncionamiento/normativainterna/compromisosambientales.htm>

Andalucía - Ley 58/2003

http://www.juntadeandalucia.es/empleo/www/adjuntos/publicaciones/1_1662_dictamen_ces_2003-11_fiscalidad_ecologica_con_voto_particular.pdf

Andalucía - Ley 16/2002

LECCIONES DE DERECHO AERONAUTICO PARA INGENIERO AERONÁUTICO Y MECANICO AERONAUTICO – Felipe Rodríguez – 2000. Bibliografía de la cátedra Legislación y Ética Profesional - Universidad Nacional de Córdoba

Licenciatura en Gestión Ambiental UESIGLO 21 – Materia Gestión del Recurso Aire - Bibliografía básica. Unidad 1, punto 1.2: Meteorología y meteorología de la contaminación del aire.

Código aeronáutico, Ley 17285 y sus modificatorias.

www.ambiente.gov.ar/archivos/web/PCCGDBM/File/APMC/Jurisprudencia/recursos%20naturales.pdf Secretaría de Ambiente y Desarrollo sustentable de la Nación Argentina.

Fundación Ambiente y Recursos Naturales Área de Investigación y Capacitación (FARN) – "Presupuestos mínimos de protección ambiental" Premio de Monografía Adriana Schiffrin 1º Edición 2005 Bs. As. (Publicación de consulta gratuita en la página Web de la FARN www.farn.org.ar/).

www.econ.uba.ar.

<http://biblioteca.afip.gov.ar/gateway.dll/Otras%20Publicaciones/Doctrinas/> - 01 de Julio de 2001 LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA Y LA RAZONES DE INSERCIÓN COMO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL POSITIVO. Prof. Av. FRANCO GALLO UNIVERSIDAD INTERNACIONAL LIBRE DE ESTUDIOS SOCIALES (LUISS) - ITALIA

Observatorio Mechoan - Impuestos Verdes Autonómicos versus Principios Tributarios del Ordenamiento Español Isabel YAGIÚE BALLESTER - 1999

El principio de la capacidad contributiva como fundamento y medida de los impuestos. Jorge Héctor Damarco. I. Introducción. El Estado y los recursos públicos; página 13.

www.airnow.gov .

http://www.juntadeandalucia.es/empleo/www/adjuntos/publicaciones/1_1662_dictamen_ces_2003-11_fiscalidad_ecologica_con_voto_particular.pdf

<http://www.ambiente.gov.ar/?idseccion=211>

<http://www.secretariadeambiente.cba.gov.ar/publicaciones.html>

Código Civil Español: TÍTULO PRELIMINAR. DE LAS NORMAS JURÍDICAS, SU APLICACIÓN Y EFICACIA CAPÍTULO I. FUENTES DEL DERECHO, artículo número 3.

<http://www.juntadeandalucia.es/justiciayadministracionpublica/clara/gaaListadoFunciones.html?ciwa=1-4B-1&idOrg=1-4F-8>
– Sitio oficial de la Junta de Andalucía.

Publicaciones de la Junta de Andalucía – Tributos Ecológicos Andaluces – Una nota sobre sus rasgos medioambientales – Consejería de Economía y Hacienda, Junta de Andalucía *Cuadernos de Recaudación Tributaria*

Registro Industrial de la Provincia Córdoba – Provisto por la Unidad de Enlace CFI Córdoba y el Ministerio de Industria y Trabajo – 24-06-2009.

VIII – ANEXOS

ANEXO I: LISTADO DE TRIBUTOS AMBIENTALES APLICADOS DENTRO DE LA COMUNIDAD EUROPEA Y PAÍSES ESCANDINAVOS.

Impuestos	Aus	Bel	Din	Finl	Fran	Ale	Grec	Irlan	Ital	Lux	Hol	Nor	Port	Esp	Suec	Ing
Impuesto al carbono			TI	TI							TI				TI	
Imp sobre aterrizaje de aviones															A (ti)	
Sobre la emisión de azufre			TI									TI			TI	
Sobre emisiones aéreas					TI										TI	
Diferenciación tributaria p/naftas sin plomo	TI	TI	TI	TI	TI	TI	TI	TI	TI	TI	TI	TI	TI	TI	TI	TI
Diferenciación tributaria p/naftas reformuladas				TI												
S/ la condición de las naftas															TI	
Diferenciación para la recup. De vapores			TI													
Diferenciación tributaria en el gasoil			TI	TI			TI								TI	
Diferenciación tributaria en combustibles		TI			TI				TI	TI			TI			
Destinados a financiar aspectos de combustibles															A (TF)	
Sobre los vehículos según el combustible	TI										A (tf)					
Sobre la diferenciación ambiental de motores		A (ti)	A (ti)	TI			A (ti)				A (ti)	A (ti)		TI	TI	
Diferenciación ambiental de autos en impuesto anual	TI					TI										
Devolución de impuestos sobre autos viejos			A (ti)								TF	TF			TF	
Impuesto sobre pilas y baterías		TI	TM									A (ti)			TM	
Sobre lubricantes usados				TF	TF	A(tf)			TF		A(tf)	TF				
Sobre recipientes de bebidas		TI	TI	TI								TI			A(ti)	
Impuesto sobre bolsas			TI						A (ti)							
Impuesto sobre polietileno									TI							
Sobre vajilla descartable			TI													
Sobre lámparas			TI													
Sobre cámaras de foto descartables		TI														
Sobre residuos	TF		TI	TI	TF						TI					TI
Sobre el cadmio en los fertilizantes															TI	
Sobre pesticidas		TI	TI									TI			TI	
Sobre los fertilizantes (adicional)											TF					
Sobre los CFC											TF					
Sobre solventes clorinados			TI													
Al ruido en la carga de combustible			TI													
Al ruido industrial											A (tf)					
Al ruido producido por aviones											A (tf)					
Sobre efluentes descargados en el agua		TF			TF	TI					TF	TI				TF
Sobre la contaminación de lubricantes			TI		TI	TI			TI		TF			TI		
Impuesto al agua				TF												
Impuesto sobre materias primas			TI								TI					
Impuesto al papel			TI												TI	
Impuesto sobre el uranio		TI									TI					

Notas explicativas¹⁶³:

- TF o tf: tributos de financiación. Destino: medidas de protección ambiental.

¹⁶³ Cuadro extraído de Arnaldo R. Antonio "IMPUESTOS AMBIENTALES" – Edit. Osmar D. Buyatti. Librería Editorial

- TI: tributos incentivados, cuyo objetivo es cambiar conductas del contaminador.
- TM: tributos mixtos. Se utilizan tanto para financiar como para provocar cambios de conducta.
- A: tributo ambiental eliminado cuya característica era la mencionada entre paréntesis.

**ANEXO II: MODELO DE DECLARACIÓN JURADA DE IEGA –
COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ANDALUCÍA**

JUNTA DE ANDALUCÍA

ANEXO

CONSEJERÍA DE ECONOMÍA Y HACIENDA

DELEGACIÓN PROVINCIAL EN

ÓRGANO GESTOR

CÓDIGO TERRITORIAL

IMPUETO SOBRE EMISIÓN DE GASES A LA ATMÓSFERA

DECLARACIÓN DE ACTIVIDADES

MODELO **730**

PERÍODO DE EJERCICIO

SUJETO PASIVO (A)

N.I.F. APELLIDOS Y NOMBRE O RAZÓN SOCIAL

BIENES: NOMBRE VÍA PÚBLICA Nº LETRA ESC. PISO PUERTA TELÉFONO (opcional)

FAX (opcional) PROVINCIA LOCALIDAD/MUNICIPIO CÓDIGO POSTAL

CORREO ELECTRÓNICO (opcional)

REPRESENTANTE (B)

N.I.F. APELLIDOS Y NOMBRE O RAZÓN SOCIAL

BIENES: NOMBRE VÍA PÚBLICA Nº LETRA ESC. PISO PUERTA TELÉFONO (opcional)

FAX (opcional) PROVINCIA LOCALIDAD/MUNICIPIO CÓDIGO POSTAL

CORREO ELECTRÓNICO (opcional)

INSTALACIÓN (C)

N.I.F. DENOMINACIÓN DE LA INSTALACIÓN

PROVINCIA MUNICIPIO CATEGORÍA DE LA INSTALACIÓN

Nº FOCOS EMISORES

Nº DE MONITORES PARA LA MEDICIÓN DE LA CONCENTRACIÓN Y EL CÁUDAL

PORCENTAJE DE EMISIÓN CANALIZADA Y MONITORIZADA: SOX NOX

PORCENTAJE DE EMISIÓN CANALIZADA Y NO MONITORIZADA: SOX NOX

PORCENTAJE DE EMISIÓN NO CANALIZADA: SOX NOX

TIPO DE DECLARACIÓN (Indicar comienzo, modificación o cese) FECHA DE INICIO EFECTIVO FECHA FIN EFECTIVO VIGENCIA DE LA AUTORIZACIÓN FECHA DE INICIO FECHA FIN

PROPIETARIO DE LA INSTALACIÓN (D)

N.I.F. APELLIDOS Y NOMBRE O RAZÓN SOCIAL

BIENES: NOMBRE VÍA PÚBLICA Nº LETRA ESC. PISO PUERTA TELÉFONO (opcional)

FAX (opcional) PROVINCIA LOCALIDAD/MUNICIPIO CÓDIGO POSTAL

CORREO ELECTRÓNICO (opcional)

RÉGIMEN DE ESTIMACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE

001022 DÍA MES AÑO FIRMA DEL SUJETO PASIVO O REPRESENTANTE

PROTECCIÓN DE DATOS

En cumplimiento de lo previsto en la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal, la Consejería de Economía y Hacienda le informa que sus datos personales van a ser incorporados para su tratamiento al fichero nº 25 regulado en la Orden de la Consejería de Economía y Hacienda de 29 de diciembre de 2005. Al mismo, se le informa que la recogida y tratamiento de dichos datos tienen como finalidad conservar datos de identificación fiscal y domicilio de clientes. Si lo desea, puede ejercitar los derechos de acceso, rectificación, cancelación y oposición previstos por la Ley, dirigiendo escrito a la Dirección General de Tributos e Inspección Tributaria de la Consejería de Economía y Hacienda, C/ Juan A. de Viera, s/n, 140 de la Cartuja, Edificio Torreón, 41022-SEVILLA.

ANEXO III: LEY 18–2003

LEY 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas. Fecha de publicación: 31/12/2003 - B.O.J.A: número 251, página 27502.

CAPITULO I **Impuestos ecológicos**

Sección 1.ª Disposiciones comunes

Artículo 11. Naturaleza.

Los impuestos ecológicos a que se refiere el presente capítulo son tributos propios de la Comunidad Autónoma de Andalucía que tienen por finalidad la protección del medio ambiente.

Artículo 12. Conceptos y definiciones.

Sin perjuicio de las definiciones propias contenidas en el presente capítulo, los conceptos de la materia medioambiental aplicables a los efectos del mismo serán los establecidos por la normativa medioambiental de la Comunidad Autónoma de Andalucía, por la normativa básica estatal y por la normativa comunitaria aplicable a la materia.

Artículo 13. Exenciones subjetivas.

Sin perjuicio de las exenciones específicas que se establezcan para cada impuesto, estarán exentos de los impuestos a que se refiere el presente capítulo la Junta de Andalucía y sus Organismos Autónomos de carácter administrativo.

Artículo 14. Compatibilidad de beneficios fiscales.

Cuando en una misma inversión concurren los requisitos para dar lugar a deducciones, bonificaciones o cualquier otro beneficio fiscal en dos o más impuestos ecológicos, se tomará como base para el cálculo de los beneficios fiscales en cada uno de ellos la parte proporcional de la inversión que corresponda.

En tal supuesto, corresponderá a la Consejería de Medio Ambiente determinar la idoneidad de la inversión a estos efectos y su distribución proporcional.

Artículo 15. Afectación de los ingresos.

1. Los ingresos procedentes de los impuestos ecológicos se destinarán a financiar las actuaciones de la Administración de la Junta de Andalucía en materia de protección medioambiental y conservación de los recursos naturales. A estos efectos, la Consejería de Economía y Hacienda incluirá en el Anteproyecto del Presupuesto de la Comunidad Autónoma créditos para gastos que financien tales actuaciones por importe equivalente a los ingresos efectivamente recaudados, deducidos los costes de gestión y el fondo de reserva a que se refiere el apartado siguiente.

2. Sin perjuicio de la imputación que deba realizarse de los gastos ocasionados, con la finalidad de atender situaciones de emergencia provocadas por catástrofes medioambientales, se constituirá un fondo de reserva cuya dotación anual ascenderá al cinco por ciento de los ingresos efectivamente recaudados a que se refiere el apartado anterior, en los términos y hasta el límite que se determine reglamentariamente.

Artículo 16. Competencias para la aplicación de los impuestos.

Corresponde a la Consejería de Economía y Hacienda la liquidación, recaudación, inspección y revisión de los actos de gestión de los impuestos a que se refiere el presente capítulo. La determinación y comprobación, en su caso, de los parámetros medioambientales que permitan la cuantificación de dichos impuestos será competencia de la Consejería de Medio Ambiente.

Artículo 17. Reclamaciones contra los actos de aplicación de los impuestos.

El conocimiento de las reclamaciones interpuestas contra los actos dictados por la Consejería de Economía y Hacienda en relación a los impuestos a que se refiere el presente capítulo corresponderá a los órganos económico-administrativos de la Comunidad Autónoma, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 20.1.a) de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.

Artículo 18. Lugar y forma de pago.

1. La Consejería de Economía y Hacienda aprobará los modelos de declaración y declaración-liquidación de los impuestos a que se refiere el presente capítulo y determinará el lugar y la forma del pago.

2. Con el fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias a que se refiere el presente capítulo, la Consejería de Economía y Hacienda desarrollará los medios técnicos necesarios para la presentación telemática de las declaraciones y declaraciones-liquidaciones correspondientes.

Artículo 19. Infracciones y sanciones.

Las infracciones tributarias en relación con los impuestos a que se refiere el presente capítulo serán calificadas y sancionadas con arreglo a lo dispuesto en la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, la Ley General Tributaria y demás disposiciones que las desarrollen y complementen.

Artículo 20. Declaración de comienzo, modificación y cese.

Los sujetos pasivos de los impuestos a que se refiere el presente capítulo estarán obligados a presentar ante la Consejería de Economía y Hacienda una declaración relativa al comienzo, modificación y cese de las actividades que determinen la sujeción a los mismos, en los términos que se establezcan mediante Orden conjunta de las Consejerías de Economía y Hacienda y de Medio Ambiente. En los impuestos en los que se establezca la figura del sustituto del contribuyente, corresponderá a éste la obligación de declarar el comienzo, modificación y cese de sus actividades.

Sección 2.ª Impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera

Artículo 21. Creación.

Se crea el impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera.

Artículo 22. Objeto, finalidad y definiciones.

1. El impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera grava las emisiones a la atmósfera de determinadas sustancias generadas en los procesos productivos desde instalaciones situadas en Andalucía, con la finalidad de incentivar conductas más respetuosas con el aire así como la mejora de su calidad.

2. A efectos de este impuesto, se entenderá por: a) Emisión: La expulsión directa o indirecta de sustancias a la atmósfera procedentes de fuentes puntuales de una instalación.

b) Instalación: Cualquier unidad técnica fija en donde se desarrollen una o más de las actividades industriales enumeradas en el anejo 1 de la Ley 16/2002, de 1 de julio, de prevención y control integrados de la contaminación, así como cualesquiera otras actividades directamente relacionadas con aquellas que guarden relación de índole técnica con las actividades llevadas a cabo en dicho lugar y puedan tener repercusión sobre las emisiones.

Artículo 23. Hecho imponible.

Constituye el hecho imponible la emisión a la atmósfera de dióxido de carbono (CO), óxidos de nitrógeno (NO) u óxidos de azufre (SO), que se realice desde las instalaciones a las que se refiere el artículo 22 de la presente Ley.

Artículo 24. Supuestos de no sujeción.

No estarán sujetas al impuesto las emisiones siguientes:

a) Las procedentes de los vertederos de todo tipo de residuos a que se refiere el apartado 5.4 y de las instalaciones destinadas a la cría intensiva de aves de corral y de cerdos recogidas en el apartado 9.3, ambos del anejo 1 de la Ley 16/2002.

b) Las de CO procedente de la combustión de biomasa, biocarburante o biocombustible.

Artículo 25. Sujeto pasivo.

1. Son sujetos pasivos a título de contribuyentes las personas físicas o jurídicas y las entidades sin personalidad jurídica a que se refiere el artículo 33 de la Ley General Tributaria o norma que le sustituya, que exploten las instalaciones en las que se desarrollen las actividades que determinan las emisiones a la atmósfera gravadas por este impuesto.

2. La concurrencia de dos o más personas o entidades en la explotación de una misma instalación a que se refiere el apartado anterior determinará que queden solidariamente obligados frente a la Hacienda de la Comunidad Autónoma, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 34 de la Ley General Tributaria o norma que le sustituya, pudiendo dirigirse la acción administrativa de cobro contra cualquiera de ellos por la totalidad de la cuota.

Artículo 26. Responsable solidario.

Será responsable solidario del pago del impuesto el propietario de la instalación desde la que se realice la emisión en caso de que no coincida con la persona que explote aquélla.

Artículo 27. Base imponible.

1. Constituye la base imponible la cuantía de carga contaminante de las emisiones gravadas que se realicen desde una misma instalación industrial durante el período impositivo.

2. La cuantía de la carga contaminante mencionada en el apartado anterior viene determinada por la suma de las unidades contaminantes de todas las sustancias emitidas desde una misma instalación industrial.

Las unidades contaminantes se obtienen como resultado de dividir la cantidad total de cada sustancia emitida en el período impositivo, expresada en toneladas/año, entre la cifra fijada para cada una de ellas como valor de referencia.

Los valores de referencia de cada una de las sustancias son los siguientes:

a) CO 100.000 toneladas al año.

b) NO 100 toneladas al año.

c) SO 150 toneladas al año.

El número total de unidades contaminantes resultante se expresará, en su caso, con sus tres primeros decimales.

Artículo 28. Estimación directa de la base imponible.

1. La determinación de la base imponible se realizará en régimen de estimación directa en los supuestos en los que las instalaciones industriales, en virtud de la normativa vigente, estén obligadas a incorporar monitores para la medición en continuo de la concentración de las sustancias emitidas y medidores del caudal.

Asimismo, la determinación de la base imponible podrá realizarse en régimen de estimación directa, potestativamente por los sujetos pasivos, en los supuestos en los que las instalaciones industriales, aun no siendo preceptivo, incorporen monitores para la medición en continuo de la concentración de las sustancias emitidas y medidores del caudal.

No obstante, la determinación de la cantidad emitida de CO se realizará mediante balance de materia en función de los datos de consumo y características del combustible y las materias primas.

2. La determinación de la cantidad emitida de cada sustancia mediante los registros en continuo del caudal y concentración sólo será posible cuando la captura de los datos válidos sea superior al setenta y cinco por ciento de los correspondientes a cada trimestre natural.

3. El sujeto pasivo podrá determinar la cantidad emitida de una sustancia a partir de la relación entre la concentración registrada en continuo de la misma y la de otra sustancia de la que se conozca la cantidad total emitida, siempre que la captura de datos válidos simultáneos de ambas sustancias sea superior al cincuenta por ciento de los correspondientes a cada trimestre natural.

4. Las mediciones en continuo de la concentración de las sustancias emitidas se realizarán utilizando métodos normalizados o aceptados por la Administración. A estos efectos, los sistemas de medición se gestionarán mediante la implantación de un sistema de calidad acorde con la norma UNE EN/ISO, aspecto que será comprobado por la Administración. Igualmente, la información sobre consumo y características de combustibles y materias primas deberá justificarse mediante documentación o mediciones realizadas por métodos normalizados o aceptados por la Administración.

5. La utilización de registros en continuo para la determinación de la cantidad emitida de una sustancia sólo será posible si, como mínimo, el ochenta por ciento de las emisiones de dicha sustancia están canalizadas y monitorizadas, lo cual deberá justificarse mediante certificación emitida por una entidad colaboradora de la Consejería de Medio Ambiente en materia de protección ambiental, a requerimiento de la Administración.

6. Los procedimientos para el cálculo de las cantidades emitidas, tanto en caso del empleo de registros en continuo como de balance de materia, se desarrollarán reglamentariamente.

Artículo 29. Estimación objetiva de la base imponible.

1. En los casos en que no sea aplicable el régimen de estimación directa, el sujeto pasivo determinará la base imponible como suma de las cantidades emitidas de las sustancias, por aplicación de coeficientes específicos en función de la actividad industrial que se desarrolle en cada instalación según la siguiente ecuación:

$$E_i = B \times FE_i \times (1 - Ri/100)$$

Donde:

E_i es la emisión de la sustancia i en toneladas.

B es un parámetro que define el grado de actividad de la instalación, que puede ser el consumo de combustible, de materias primas o la cantidad de producto fabricado, en función del tipo de actividad.

FE_i es la cantidad de la sustancia i emitida por cada unidad del parámetro B .

R_i es la eficacia del equipo de depuración para dicha sustancia, en tanto por ciento. Este valor se considerará igual a cero cuando FE_i lleve implícita la eficacia del sistema de depuración.

Este último componente deberá ser certificado por una entidad colaboradora de la Consejería de Medio Ambiente en materia de protección ambiental, bajo control de la Consejería de Medio Ambiente, y tendrá una validez máxima de cuatro años.

2. Reglamentariamente se establecerá el procedimiento para la aplicación del régimen de estimación objetiva en función de los parámetros referidos en el apartado anterior, y que serán de aplicación entendiéndose a la tipología de las distintas instalaciones industriales.

Artículo 30. Estimación indirecta de la base imponible.

1. En los supuestos establecidos en el artículo 50 de la Ley General Tributaria o norma que le sustituya, la Administración determinará la base imponible en régimen de estimación indirecta, utilizando para ello cualquiera de los medios referidos en el citado artículo.

2. Será también aplicable este régimen de estimación de la base imponible en los supuestos en los que los datos capturados por los monitores de medición en continuo o medidores del caudal no alcancen los requisitos exigidos en el artículo 28 de la presente Ley.

Artículo 31. Base liquidable.

Los sujetos pasivos podrán aplicar una reducción sobre la base imponible de tres unidades contaminantes, en concepto de mínimo exento.

Artículo 32. Cuota íntegra.

La cuota íntegra será el resultado de aplicar a la base liquidable la siguiente tarifa progresiva por tramos.

Artículo 33. Deducciones.

1. Los sujetos pasivos tendrán derecho a una deducción en la cuota íntegra por las inversiones realizadas en el período impositivo en infraestructuras y bienes de equipo orientados al control, prevención y corrección de la contaminación atmosférica. Se considerarán incluidas entre las inversiones orientadas al control, prevención y corrección de la contaminación atmosférica aquellas que ocasionen la reducción del consumo de combustibles o el uso de combustibles más limpios que disminuyan las unidades contaminantes por volumen de producto obtenido, así como aquellas que reduzcan las emisiones fugitivas. A tal efecto, la inversión se entenderá realizada cuando los elementos patrimoniales sean puestos en condiciones de funcionamiento, debiendo mantenerse los mismos niveles de idoneidad medioambiental, al menos, durante los tres años siguientes.

2. La deducción se aplicará en los siguientes porcentajes:

a) El veinticinco por ciento del importe de la inversión, cuando las instalaciones industriales afectadas hubieran obtenido el certificado EMAS o ISO 14000 sobre la gestión ambiental.

b) El quince por ciento del importe de la inversión, cuando no se hayan obtenido los certificados anteriores.

El límite de las deducciones referidas en las letras anteriores será del cincuenta por ciento de la cuota íntegra del impuesto. La deducción por inversiones que no pudiera aplicarse en el período impositivo correspondiente por exceder de dicho límite sólo podrá ser aplicada en los tres períodos impositivos siguientes, con el límite del cincuenta por ciento de la cuota íntegra de cada período. En todo caso, será condición necesaria para la aplicación de la deducción la obtención de certificación acreditativa de la idoneidad medioambiental de la inversión expedida por la Consejería de Medio Ambiente.

3. No procederá la aplicación de la deducción prevista en el presente artículo cuando las cantidades invertidas procedan de subvenciones o ayudas públicas concedidas para dichas inversiones, ni en el caso de que las inversiones sean exigibles para alcanzar los parámetros de calidad ambiental que resulten de obligado cumplimiento.

4. Reglamentariamente se fijarán los requisitos formales y procedimentales para la aplicación de las deducciones.

Artículo 34. Cuota líquida.

La cuota líquida será el resultado de aplicar a la cuota íntegra las deducciones establecidas en el artículo anterior. En los supuestos en que no sean aplicables las deducciones, la cuota líquida será igual a la cuota íntegra.

Artículo 35. Período impositivo y devengo.

1. El período impositivo coincidirá con el año natural.
2. El impuesto se devengará el 31 de diciembre de cada año, sin perjuicio de lo establecido en el apartado siguiente.
3. El período impositivo será inferior al año natural cuando se cese en la realización de las actividades que ocasionan las emisiones en un día distinto al 31 de diciembre y dicha circunstancia sea puesta en conocimiento de la Consejería de Medio Ambiente, produciéndose el devengo del impuesto en la fecha de dicho cese.

Artículo 36. Declaración-liquidación y cuota diferencial.

1. Los sujetos pasivos estarán obligados a presentar una declaración anual por cada instalación que exploten, dentro del plazo de los veinte días naturales siguientes a la conclusión del período impositivo, cuando su base imponible sea igual o superior a una unidad contaminante. Los sujetos pasivos, al tiempo de presentar su declaración, deberán, en su caso, determinar la cuota diferencial.

La cuota diferencial será el resultado de deducir de la cuota líquida los pagos fraccionados a cuenta a que se refiere el artículo siguiente que hubieran sido ya realizados por el sujeto pasivo.

2. Si la cuota diferencial fuera positiva se procederá a ingresar su importe en el plazo señalado en el apartado anterior y en el lugar y forma establecidos por la Consejería de Economía y Hacienda.
3. Si como resultado de la deducción de los pagos fraccionados a cuenta se obtuviese una cuota diferencial negativa, el sujeto pasivo podrá solicitar su devolución o bien compensarla con los pagos fraccionados a cuenta de los siguientes períodos impositivos. En los supuestos en que se solicite la devolución, la Consejería de Economía y Hacienda abonará las cantidades correspondientes dentro de los seis meses siguientes a la fecha de la solicitud. Transcurrido dicho plazo sin que se haya ordenado el pago de la devolución por causa no imputable al contribuyente, se aplicará a la cantidad pendiente de devolución el interés de demora a que se refiere el artículo 58.2.c) de la Ley General Tributaria o norma que le sustituya desde el día siguiente al del término de dicho plazo y hasta la fecha en la que se ordene su pago, sin necesidad de efectuar requerimiento a tal efecto.

Artículo 37. Pagos fraccionados a cuenta.

1. En los primeros veinte días naturales de los meses de abril, julio y octubre, los sujetos pasivos deberán efectuar un pago fraccionado a cuenta de la liquidación correspondiente al período impositivo que esté en curso cuando su base liquidable resulte positiva.
2. En el supuesto de inicio de la actividad, los pagos fraccionados se realizarán a partir del trimestre en que se inicie dicha actividad, en los plazos a que se refiere el apartado anterior.
3. El importe de cada pago fraccionado resultará de aplicar la tarifa vigente en el año en curso a la base liquidable acumulada desde el inicio del año hasta la conclusión de cada trimestre y con deducción de los pagos fraccionados realizados durante el período impositivo y, en su caso, de la cuota diferencial negativa de ejercicios anteriores.

Artículo 38. Obligaciones formales.

1. Los sujetos pasivos cuya base imponible sea igual o superior a una unidad contaminante estarán obligados a llevar un Libro Registro de Instalaciones, que estará a disposición de la Administración de la Junta de Andalucía a efectos de la gestión del mismo y como medio de control, vigilancia y seguimiento del cumplimiento de la normativa medioambiental.
2. En el Libro Registro de Instalaciones se consignarán, cuando proceda, los siguientes datos:
 - a) Volumen y tipología del combustible y materias primas consumidos.
 - b) Composición química básica del combustible consumido.
 - c) Fecha de adquisición del combustible y materias primas consumidas.
 - d) Suministrador del combustible y materias primas.
 - e) Facturación que el suministrador le haya realizado.
 - f) Cálculo de las emisiones de CO, SO y NO realizado en cumplimiento de lo dispuesto en la presente Ley.
 - g) Datos de concentración resultantes de los monitores instalados.
 - h) Datos de caudal emitido resultantes de los medidores del caudal.
 - i) Cualquier otro que se establezca mediante Orden conjunta de las Consejerías de Economía y Hacienda y de Medio Ambiente.
3. Mediante Orden conjunta de las Consejerías de Economía y Hacienda y de Medio Ambiente podrá establecerse y regularse la obligación de suministrar a la Administración de la Junta de Andalucía la información contenida en el Libro Registro de Instalaciones, así como el formato, condiciones, diseño y demás extremos necesarios para el cumplimiento de dicha obligación, pudiendo consistir en soporte directamente legible por ordenador o mediante transmisión por medios telemáticos.