

# Universidad Siglo 21

Carrera: **Contador Público**



**Trabajo Final de Graduación**

## **Tributación Ambiental**

**Herramienta de protección para un medioambiente sustentable**

Alumna: Ana María Cappettini

Matrícula: VCPB14346

Año: 2017



### Agradecimiento

A quienes, de una u otra manera, acompañaron incondicionalmente, impartieron enseñanzas, compartieron conocimientos, invirtieron su tiempo y su mirada, guiaron, allanaron el camino, hicieron posible que hoy esté culminando este sueño.

A todos, muchas gracias.



### **Resumen**

Para ser considerado por las ciencias tributarias y contables, se revela la preservación de los recursos naturales, renovables y no renovables; que sienta las bases para facultar las actuaciones de los poderes públicos con la consecución de este objetivo a través de instrumentos fiscales ambientales de urgente aplicación; permitiendo el control, definiendo las conductas deseadas de los agentes económicos, habilitando el manejo de los recursos naturales, sociales, económicos y tecnológicos; con el fin de resarcir el daño ambiental y mejorar la calidad de vida para todos los seres vivos, cuidando la satisfacción de necesidades en las generaciones del presente, y el desarrollo sustentable.

Palabras claves: Tributación ambiental, instrumentos económicos.



**Abstract**

In order to be considered by the tax and accounting sciences, it's revealed the preservation of natural, renewable and non-renewable resources, which provides the basis to empower the proceedings of public authority with the achievement of this goal through fiscal and environmental instruments of urgent enforcement; allowing the control, determining behaviours wanted by economic agents; enabling the management of natural, social, economic and technological resources, with the purpose of compensating the environmental damage and improving life standards for all living beings, meeting the needs of the current generations, and the sustainable development.

Key words: Environmental taxation, economic instruments.



**Índice**

Resumen .....	3
Abstract .....	4
Indice .....	5
Introducción .....	6
I - Planteamiento del problema .....	9
1. Problema .....	10
2. Justificación .....	13
3. Alcance y limitaciones .....	14
4. Antecedentes .....	15
5. Objetivos de la investigación .....	18
5.1 General .....	18
5.2 Específicos .....	18
II - Marco Teórico .....	19
1. Marco Teórico .....	20
2. Bases teóricas .....	23
3. Sistema tributario .....	25
4. Principios tributarios constitucionales .....	27
5. Los Tributos .....	31
6. Tecnologías limpias .....	33
7. Las externalidades. Fallas del mercado .....	34
III - Marco metodológico .....	37
1. Diseño y tipo de investigación .....	38
2. Técnicas e Instrumentos de investigación .....	38
3. Confiabilidad y validez .....	39
4. Ficha Técnica .....	40
IV – Desarrollo del TFG .....	41
1. Capítulo 1: Experiencias internacionales sobre Tributos Ambientales .....	42
2. Capítulo 2: Los Tributos Ambientales .....	65
3. Capítulo 3: Estructura de los Tributos Ambientales .....	80
V – Conclusiones y recomendaciones .....	92
VI – Referencias consultadas .....	98
VII- Anexos .....	102



### Introducción

Desde su origen la vida de los hombres se desarrolló en contacto con los elementos del reino animal, mineral y vegetal, por lo tanto, la naturaleza es necesaria para la existencia de todo ser vivo. No es posible prescindir del medio ambiente.

Los progresos científicos, los avances tecnológicos y las crecientes economías, si bien produjeron cambios profundos en las condiciones de vida y la facilitaron, provocaron problemas que se originaron como consecuencia del desarrollo de las actividades económicas.

En el presente proyecto, se pretende abordar el planteamiento de un problema que no es nuevo, inclusive antes de la redacción de la Constitución de la Nación Argentina de 1853, surge como una preocupación candente en busca de soluciones, un desafío que plantea la necesidad de inferir instrumentos fiscales de protección para mitigar los daños que se generen en el medio ambiente, con la finalidad de satisfacer las necesidades del presente sin comprometer las de generaciones futuras.

Asimismo, los elementos del medio ambiente y los efectos que se producen en ellos, no tienen fronteras, su dimensión es global; la contaminación no puede combatirse sino en un contexto de cooperación internacional.

En esa línea, la consolidación de conciencia medioambiental, debe ir de la mano de cambios que se adecúen y corrijan comportamientos humanos en aquellos casos en los que el origen del problema provenga de sus actividades económicas o bien, los deterioros ambientales que acompañen al ser humano en el desarrollo de su existencia, por lo que es necesario en esta instancia, el estudio, la investigación y el análisis sobre la implementación de gravámenes o incentivos fiscales.



## **Tributación Ambiental**

---

En las prerrogativas de responsabilidad profesional, se expondrán en la presente investigación los contenidos de la misma, compuesta de las siguientes partes que manejan los principales conceptos que todo profesional contable debe interpretar como mínimo, ya que hace parte de su competencia profesional, abrazando la convicción que desde el mismo, se contribuirá a la sustentabilidad y por ende, a mejorar la calidad de vida en el planeta.

En primer lugar, se presenta el planteamiento del problema abordado, donde se describe el objetivo general así como los objetivos específicos, además de su justificación, el alcance y las limitaciones y los antecedentes sobre la temática de referencia.

En segundo lugar, se desarrolla el Marco Teórico o Conceptual. El mismo contiene el abordaje teórico de la utilización de instrumentos económicos en la problemática de degradación medioambiental: Tributos medioambientales.

En tercer lugar, se hará referencia al Marco Metodológico, conteniendo el diseño y tipo de investigación, técnicas e instrumentos de recolección de datos y por último, ficha técnica.

En cuarto lugar, se elaborará el Desarrollo del Trabajo Final de Graduación dividido en capítulos. El primero de ellos, se dispensará atención a las experiencias internacionales sobre la aplicación de instrumentos tributarios ambientales, para el segundo capítulo, la atención estará centrada en los tributos ambientales propiamente dichos y en relación al tercer capítulo, versará sobre la estructura y el diseño de los mismos.



## **Tributación Ambiental**

---

En quinto lugar, se presentarán las conclusiones generales con la inclusión de los resultados más destacados de la investigación y referencias bibliográficas consultadas.

El abordaje detallado pretenderá responder la pregunta medular de la investigación: ¿Es la Tributación Ambiental una herramienta de protección para un medio ambiente sustentable?





*“La idiosincrasia de una nación es narrada por su historia fiscal, dado que revela las prioridades de una comunidad, sus relaciones de poder, y su estructura social”.*  
(Schumpeter, 1982)

### **I. Planteamiento del problema**

### 1. Planteamiento del problema:

Desde el Derecho Romano, el medio ambiente ha sido materia de ordenamiento jurídico tributario. En la antigua Roma existían impuestos a la utilización de las instalaciones públicas de higiene, que pueden considerarse como los hoy denominados tributos ambientales o ecológicos.

Ciertos problemas medioambientales relacionados con la higiene personal han quedado superados.

En la actualidad, los hechos se presentan de manera tal que la humanidad padece varios problemas, por citar:

- Áreas del planeta con superpoblación.
- A los recursos renovables no se les está concediendo el tiempo necesario para su renovación.
- Capacidad límite en los sistemas para absorber y disponer de los desechos tóxicos contaminantes.
- El suelo constituye un sistema vivo en el que se desarrolla actividad biótica y abiótica constante, así como también cumple diversas funciones. El uso de una tecnología agropecuaria extremadamente agresiva con el suelo, aplicada en condiciones agro-ecológicas inadecuadas, llevará en los próximos años al abandono de grandes superficies agrarias por agotamiento de suelos, erosión provocada por malas prácticas de cultivo, desertización, destrucción de bosques naturales.

## **Tributación Ambiental**

---

- Pérdida de la biodiversidad: la ignorancia acerca de las especies que habitan el planeta es alarmante.
- Efecto invernadero: Incremento en la concentración de ciertos gases en la atmósfera, provocando una retención de energía solar, lo que hace que la temperatura global ascienda más que en condiciones normales.
- Incremento de la pobreza: En muchas partes del mundo, el deterioro ambiental va acompañado del deterioro económico, originando que la población no alcance a satisfacer sus necesidades básicas.
- Contaminación del agua: Provocada por la descarga indiscriminada y descontrolada de los efluentes de todo tipo, a los distintos cursos de agua, con la consiguiente inutilización de los acuíferos subterráneos y la probable falta de agua potable para abastecer con volumen suficiente y calidad aceptable para toda la población.
- Contaminación sonora: El ruido es una fuente de daños muy frecuente que afecta negativamente la calidad de vida de las personas, provocando problemas de salud.
- Polución atmosférica: Se distingue entre efectos macro-ecológicos, como las lluvias ácidas, las radiaciones ionizantes, la disminución de la capa de ozono o “Agujero de Ozono y las de efectos micro-ecológicos como emisiones gaseosas producidas por procesos industriales o el transporte automotor.
- La inadecuada gestión de residuos provocada por las ineficiencias en el tratamiento y disposición final de los residuos sólidos domiciliarios, industriales, patológicos y peligrosos.



## **Tributación Ambiental**

---

Las evidencias del deterioro ambiental, reflejan que tenemos que enmendar los cursos de acción, a fin de asegurar que el progreso de la humanidad sea sostenible.

Las señales de advertencia de la naturaleza y los efectos sobre la calidad de vida, determinaron que la concepción del desarrollo, tal como se lo concebía hasta hace escaso tiempo, fuera inaceptable en la actualidad. A partir de ello, surge el concepto de “Desarrollo Sustentable”.

El Desarrollo Sustentable propone:

- Combinar los objetivos de protección ambiental con los de crecimiento económico.
- Satisfacer las necesidades de hoy sin afectar el bienestar de mañana.
- Alcanzar las metas de crecimiento y productividad sin destrucción de los ecosistemas.

El camino hacia el desarrollo sustentable requiere de una integración cualitativa y cuantitativa entre políticas económicas y ambientales.

Entre las variadas herramientas que existen para alcanzar este objetivo contamos con los instrumentos económicos que representan una de las posibles soluciones, siempre que se combinen con otras políticas.

Como instrumentos económicos relacionados con el medioambiente, se ubican los fiscales, relacionados con el medioambiente como cualquier obligación de pago hacia el estado nacional, provincial o municipal, que tenga implicaciones importantes sobre el entorno.



## **Tributación Ambiental**

---

De todo ello, se desprende el problema inherente a la presente investigación:

¿De qué manera impacta la Tributación Ambiental utilizada como herramienta de protección para un medioambiente sustentable?

### **2. Justificación:**

El tema a abordar en la presente investigación, surge como fruto de una seria preocupación ante un problema trascendental: la degradación del medio ambiente.

Este se ha instalado en el mundo con aires de permanencia, superando la mera inclinación por ser tema de moda.

Las dificultades humanas para controlar su comportamiento en relación con el medio, dada la gravedad de los problemas ambientales, así como la inviabilidad de que lleguen soluciones automáticas, hacen necesaria la intervención que de orden, un marco en aras a mejorar esa relación visiblemente desequilibrada.

Ante la problemática planteada, como eslabón de una cadena, se formula la necesidad de contribuir desde la profesión, investigando sobre cuál o cuáles herramientas se disponen para impedir el deterioro, o bien, reparar una vez que han sido ocasionados los daños.

El ser humano, como integrante importante del planeta Tierra, desde hace miles de años, forma parte sin influir en el equilibrio de la biosfera, que si bien funciona de acuerdo a sus propias reglas, considerando la propia degeneración ambiental que tiene origen en los procesos naturales, ésta causa no es significativa como para justificar el deterioro actual; es el hombre con su actitud irresponsable, destructora y depredadora, quien desborda los ritmos naturales de la biosfera.



## **Tributación Ambiental**

---

En relación a las herramientas de protección, no es intención centrar la investigación en las posibilidades científicas de solución al problema, objeto de estudio de otras disciplinas científicas, sino reflexionar desde la perspectiva o el ámbito de actuación que le compete al Contador Público, específicamente en el área impuestos, como así también, de la no menos importante perspectiva de la responsabilidad social que al mismo le concierne.

Como se expresara, la investigación se instala en el aspecto tributario; se centra fundamentalmente en el análisis de las posibilidades y los límites que tiene el instituto tributario de coadyuvar a la protección del medioambiente para satisfacer las necesidades de las generaciones presentes sin afectar las de generaciones futuras.

### **3. Alcance y limitaciones:**

#### **3.1 Alcance:**

**3.1.1. De Contenido:** Se aborda un tema en materia tributaria como herramienta de protección para un medioambiente sustentable.

**3.1.2. Temporal:** El estudio se realiza abarcando el primer y segundo semestre del calendario académico de la universidad, para el ciclo lectivo 2016.

**3.1.3. Ámbito geográfico:** Por ser globales los problemas que padece el medioambiente, éste instrumento fiscal es aplicable a nivel mundial, con la debida adaptación o adecuación al medio en que se aplique, dadas sus características particulares.

**3.1.4. Metodológico:** De acuerdo con los objetivos, será un estudio de tipo cualitativo, de naturaleza documental y descriptiva.

### 3.2 Limitaciones

Durante la realización del trabajo investigativo no se presentaron dificultades e incidencias o limitaciones que pudiesen afectar la ejecución del estudio.

La elaboración de la investigación fue viable, en razón que se contó con los recursos necesarios para su normal y efectivo desarrollo.

### 4. Antecedentes:

El medioambiente tiene como rasgo esencial, su carácter global; ya que los elementos del ambiente y los efectos que se producen en ellos no tienen límites ni fronteras; es por ello que a la contaminación no es posible combatirla sino en un contexto de cooperación internacional.

Como antecedentes, y en base a datos de bibliografía de referencia, se mencionan:

En la década de 1970, la OCDE recomienda la necesidad de las intervenciones estatales para proteger el medioambiente, en especial, con el principio de “quien contamina paga” (recomendación del 26 de mayo de 1972, reafirmada en 1974 y 1989).

La Comunidad Europea recoge este principio de una forma decidida y lo plasma en la Recomendación del Consejo N°75/346 del 3 de marzo de 1975.

En 1975, entre los días 5 a 16 de junio, se celebró en Estocolmo, Suecia, la “Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Humano”. A partir de ese momento tomó importancia mundial la cuestión medioambiental y creó las condiciones para el estudio de una política ambiental en todo el planeta.

## Tributación Ambiental

---

Así es, que el día de la inauguración de dicha Conferencia, el 5 de junio, se instaló como fecha para la celebración del “Día Mundial del Medio Ambiente”.

En el año 1983, las Naciones Unidas crearon la Comisión Mundial sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo, y en abril de 1987, en Noruega, emitió un informe titulado “Nuestro futuro común”, conocido como el Informe Brundtland. En dicho informe, se indicaba a la pobreza como una de las causas más importantes de la degradación ambiental y sostenía que un mayor crecimiento económico, estimulado en parte por un aumento del comercio internacional, podía generar los recursos necesarios para combatir lo que se había llegado a designar como “la contaminación de la pobreza”.

En el año 1992, se celebra en Río de Janeiro, Brasil, entre los días 3 al 14 de Junio y organizada por las Naciones Unidas, lo que se conoció como “La Cumbre para la Tierra”, reafirmando la Declaración de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Humano y tratando de basarse en ella, definió los derechos y deberes de los estados, proclamando en su principio 1: *“Los seres humanos constituyen el centro de las preocupaciones relacionadas con el desarrollo sostenible. Tienen derecho a una vida saludable y productiva en armonía con la naturaleza”*; se reunieron 170 países representados, en ella se aprobaron y suscribieron cuatro documentos que se proyectaban hacia el futuro, entre ellos, una guía para la acción, la Agenda 21.

Otros documentos como el V y VI Programa de política y actuación en materia de medioambiente y desarrollo sostenible recogen las propuestas de acción que rigen en la Unión Europea en materia ambiental.





## **Tributación Ambiental**

---

En el año 1997, en Japón, se desarrolló la Cumbre de Kioto en el marco de la Tercera Conferencia de las Partes del Convenio Marco sobre Cambio Climático. El Protocolo de Kioto, entró en vigencia el 16 de febrero de 2005, después que lo ratificara Rusia. El objetivo fue reducir las emisiones de gases que causan el efecto invernadero y de esa forma mitigar la interferencia de los mismos en el clima del planeta.

El Protocolo destaca las políticas y medidas nacionales eficaces para reducir las emisiones. Los gobiernos nacionales pueden elaborar un marco tributario y de política que desaliente las emisiones, eliminando subvenciones contraproducentes a las actividades con una utilización intensiva de carbono e introducir normas sobre uso eficiente de la energía y promover mejoras tecnológicas. Se puede utilizar la fiscalidad, los permisos de emisiones transferibles, etc.

Entre el 3 y 14 de diciembre de 2007, se celebró en Nusa Dua, Bali, Indonesia, la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático. En el año 2012 expiró el Protocolo de Kioto y ésta Conferencia dio inicio hacia un camino en su reemplazo.

Entre el 30 de noviembre y el 12 de diciembre de 2015, se celebró en París, Francia, la Cop21-Cumbre de París, en el mismo, las partes alcanzaron un acuerdo mundial en materia de cambio climático, un resultado equilibrado con un plan de actuación para limitar el calentamiento global “muy por debajo” de 2° C.



## **Tributación Ambiental**

---

### **5. Objetivos de investigación:**

#### **5.1. Objetivo general:**

Fundamentar la importancia de implementar tributos ambientales que incidan en la protección del medioambiente, de manera tal que contribuyan a su desarrollo sustentable, en la República Argentina.

#### **5.2. Objetivos específicos:**

- Inferir experiencias internacionales sobre la aplicación de instrumentos tributarios ambientales.
- Analizar los tributos ambientales.
- Establecer la estructura de los tributos ambientales y definir los elementos esenciales que los componen.



*“La cultura tributaria de una nación es aquel conjunto de ideas, valores, normas y actitudes de los ciudadanos en relación a los impuestos, es decir, un termómetro de los valores ciudadanos”.* (Delgado Lobo & Goenaga, 2007)

## II. Marco Teórico

### 1. Marco Teórico

Por sus aspectos relacionales la tributación con el medio ambiente, se entrelazan desde una perspectiva doctrinaria económica muy activa en los últimos años, con destacada proliferación en comunidades más avanzadas, de una estimada cantidad de instrumentos tributarios, cuyo objetivo es contribuir al cuidado del medio ambiente.

La Real Academia Española, en su diccionario, define al término medio o ambiente, porque sostiene que son sinónimos, y desde una perspectiva biológica, como el “*conjunto de circunstancias o condiciones físicas y químicas exteriores a un ser vivo y que influyen en el desarrollo y en las actividades fisiológicas del mismo*”.

Por su parte, y desde la perspectiva histórica, como antecedente de los documentos fundacionales del constitucionalismo argentino, el abogado y economista Manuel Belgrano, cuando comandaba tropas en la campaña contra el Paraguay, en el campamento de Tacuarí el 30 de setiembre de 1810, redactó el Reglamento para el Régimen Político y Administrativo y Reforma de los Pueblos de las Misiones, que en su artículo 27 hace una defensa del medio ambiente, al prohibir cortar árboles fundado en los excesos que cometían los beneficiadores de la hierba, con sanciones pecuniarias por cada uno que se cortare.

En el plano jurídico, el artículo 41 de la Constitución de la Nación Argentina, incorpora expresamente la declaración de que “*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*

## **Tributación Ambiental**

---

*las generaciones futuras; y tienen el deber de preservarlo” y, de modo enfático, afirma que “el daño ambiental generará prioritariamente la obligación de recomponer, según lo establezca la ley”. Asimismo, la prescripción constitucional encarga a las autoridades públicas proveer 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”; le atribuye a la Nación la misión de “dictar las normas que contengan los presupuestos mínimos de protección” y a las provincias, “las necesarias para complementarlas, sin que aquellas alteren las jurisdicciones locales” y, finalmente, prohíbe “el ingreso al territorio nacional de residuos actual o potencialmente peligrosos, y de los radiactivos”.*

La norma transcrita de la Constitución Nacional de la República Argentina, pone de manifiesto que el medio ambiente es un bien jurídico digno de protección. Si la tarea necesaria para protegerlo le corresponde tanto a la Nación como a las provincias debe admitirse que el establecimiento de impuestos constituye una opción perfectamente válida para obtener recursos que permitan alcanzar los fines propuestos.

En un plano que transgrede las fronteras de nuestro país, y en el marco del Mercosur (Mercado Común del Sur), como sistema político diferenciado de los sistemas nacionales que intervinieron en su creación, posee mecanismos institucionales que tienen espacio propio, cuyo objetivo es la producción de normativa tendiente a la coordinación y armonización de políticas y legislación sobre la base de consensos.



## **Tributación Ambiental**

---

En materia Tributaria Ambiental, no escapa al alcance del Mercosur, donde los actores locales deberán jugar un rol importante a la hora de gestionar e impulsar integración con mirada ambiental.

El 26 de marzo de 1991, en Asunción (Paraguay), entre Argentina, Uruguay, Paraguay y Brasil, se firma el Tratado de Asunción, conocido como “El Tratado del Mercosur”, al cual adhirieron posteriormente Chile, Bolivia, Venezuela y Ecuador.

En los lineamientos de su Preámbulo, se hace referencia a la preservación del medio ambiente, dado que el comercio entre los países intervinientes provocará resultados ambientales, al decir que el objetivo del Tratado deberá recurrir al *“más eficaz aprovechamiento de los recursos disponibles, la preservación del medio ambiente, el mejoramiento de las interconexiones físicas, la coordinación de las políticas macroeconómicas y la complementación de los diferentes sectores de la economía, con base en los principios de gradualidad, flexibilidad y equilibrio”*.

En la agenda internacional, en los últimos cincuenta años, la contaminación ambiental generada por el ser humano, se ha convertido en una de las problemáticas más importantes y urgentes de nuestro planeta.

La preocupación por el deterioro ecológico ha instado a los Estados a programar y adoptar las más variadas medidas para detener, o al menos reducir al mínimo el deterioro ambiental. Dentro del amplio espectro de posibilidades, las medidas fiscales ecológicas han tenido durante los últimos años un importante protagonismo. De hecho, en los últimos dos decenios la mayoría de Estados miembro de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), con los países nórdicos a la cabeza, ha realizado un arduo proceso en la reforma fiscal verde. Dicha organización fue fundada en el año 1961, y su misión es promover políticas que

## **Tributación Ambiental**

---

mejoren el bienestar económico y social de las personas alrededor del mundo; fijando estándares internacionales, dentro de un amplio rango de temas de políticas públicas, trabajando para entender qué es lo que conduce al cambio económico, social y ambiental.

### **2. Bases teóricas:**

Se analiza el tratamiento a dar al medioambiente y los activos ambientales en un sistema de mercado. Si se realiza un estudio solo económico de los activos ambientales y los ecosistemas, se podrá apreciar que la actividad económica puede afectar a los ecosistemas; y que el crecimiento económico se logra deteriorando el medioambiente.

En relación a los ecosistemas y los activos ambientales se observa que el sistema de precios no logra la valoración apropiada de los recursos, ya que el mercado, en este aspecto, fracasa o directamente no existe, dado que los recursos ambientales se utilizan en régimen de libre acceso. Es evidente que seguir con las prácticas insostenibles de desarrollo económico tradicional: destruyendo bosques, contaminando aguas y aire, gestionando inadecuadamente los residuos, entre otros, no hace más que poner en alerta sobre el porqué de la necesidad de la protección del medio ambiente (Morel, 2010).

Asimismo, una gran parte de los problemas medioambientales son problemas globales, que afectan a distintos países que pueden estar interesados o mostrarse desinteresados en cooperar para la búsqueda de soluciones. Para ello se utilizan instrumentos económicos.



## **Tributación Ambiental**

---

Los instrumentos económicos son aquellos que inciden en los costos y los beneficios imputables a cursos de acción que enfrentan los agentes sociales, afectando la rentabilidad de procesos o tecnologías, o el precio relativo de un producto; y en consecuencia, las decisiones de productores y consumidores.

De acuerdo al Informe final de fecha Octubre de 2011, del Consejo Federal de Inversiones, sobre “Instrumentos Tributarios en la Gestión Ambiental”; el uso de instrumentos económicos por parte del Estado en materia ambiental, debe tender a la utilización racional de los recursos naturales.

Las instituciones reguladoras en materia ambiental, enfrentan el reto de diseñar instrumentos de gestión ambiental que puedan tener efectividad y eficiencia económica para el logro de las metas ambientales que se ha fijado cada país.

La coordinación internacional de las políticas ambientales son importantes, sean políticas de impuestos o de regulaciones.

En la actualidad, se han comenzado a incorporar los instrumentos económicos a la gestión ambiental, complementando los de regulación directa.

Los principales instrumentos económicos señalados por Morel (2010) que se utilizan para la protección y gestión ambiental son las tasas, los impuestos ambientales, las tarifas por incumplimiento de la normativa, los sistemas de depósito-reembolso, la obligación de pago cuando se determina la responsabilidad jurídica sobre daños ambientales, y los subsidios a actividades vinculadas a la protección ambiental.



### 3. Sistema Tributario:

El Sistema Tributario, expresa Villegas (2005, p.513) está constituido por “*el conjunto de tributos vigentes en un país en determinada época*”, por ello, responde a principios económicos y políticos en un contexto económico – social determinado y contribuye a alcanzar el óptimo bienestar social de la población.

Este sistema no es autónomo ni autárquico, toda vez que debe respetar la vigencia normativa, explícita o implícita de los llamados principios de la imposición y de las normas constitucionales que debe respetar todo ordenamiento jurídico dentro del Derecho Positivo de un país.

De acuerdo a lo publicado en el Foro Virtual sobre el tema: “Legislación Ambiental y Política Tributaria”, del Centro de Modelos Contables, CECONTA, por el autor Ferré Olive (2010), un sistema tributario deberá otorgar estabilidad fiscal a las actividades que se deseen promover, establecer exenciones a las rentas, consumos o patrimonio de los sujetos cuyo objeto social se relaciona con producir mejora en el medio ambiente, reducir impuestos para fomentar las inversiones en medio ambiente.

Además, propiciar una política tributaria que no pasa por una internalización puntual de costos ambientales, sino por el cambio de perfil de consumo hacia bienes y servicios compatibles con el desarrollo sostenible, orientando al consumidor hacia productos de menor impacto ambiental y desestimulando mediante el precio el consumo de los de mayor impacto ambiental.

Según el autor Morel (2010); los objetivos que debe cumplir un Sistema de Tributación Ambiental, son:



## **Tributación Ambiental**

---

- Aceptación por parte de la opinión pública del tributo ambiental. Este es un obstáculo muy importante de encarar y superar antes de una reforma fiscal ambiental.
- Trabajar sobre las actividades más sensibles ambientalmente, como la minería, la industria química y sus productos, la explotación de hidrocarburos y sus productos, entre otros, porque además, son actores que requieren alta inversión y sólida gestión ambiental.
- Contar con una base de información. Un sistema de cuentas nacionales de protección ambiental, deberá definir una metodología de recolección de datos, su clasificación e imputación y su objetivo será proporcionar información y/o tendencias sobre las condiciones de los fenómenos medioambientales y permitir obtener una interrelación entre las actividades socio-económicas y el medio ambiente, para una mejor toma de decisiones.
- Definir el objetivo a alcanzar con la puesta en marcha de un tributo ambiental, su cuantificación (valuación sostenible) y los beneficios (reducción de daño) ambientales que se lograrían con ese tributo. En otras palabras, el objetivo deberá ser incuestionablemente ambiental.
- Delimitar el marco jurídico-institucional apropiado para su introducción, de acuerdo a los niveles de competencia y la posibilidad de gestión administrativa del nuevo tributo.
- Determinar el impacto en la economía y en el empleo. Medidas correctivas en compensación de sus posibles efectos negativos. En particular, el efecto sobre el ingreso de las personas y sus medidas correctivas en caso de posibles efectos negativos.

Un sistema tributario debería estar conformado por tributos estables, fundados en las garantías que contempla la Constitución con base en la capacidad contributiva, en un sistema justo y en la razonabilidad tributaria como pilares fundamentales de la política fiscal tributaria cuya administración pertenezca al fisco nacional, provincial y/o municipal según corresponda y a la vez, que generen un nivel de recaudación que le permita al Estado cumplir con las funciones que le son propias, en miras a la satisfacción de necesidades colectivas y tendientes al bien común (Morel, 2010).

#### **4. Principios tributarios constitucionales:**

Los principios que deben respetar los sistemas tributarios se encuentran jurídicamente formulados en una norma de rango superior, por lo tanto, es el propio legislador en la génesis legal de los tributos quien debe respetar, afirmar y consolidar los principios emanados de normas jurídicas superiores. A estos principios se los denomina “principios constitucionales de la imposición” y son las garantías, derechos y principios que emanan de la Carta Magna y, por tanto, a la potestad de imposición.

Los principios y normas que regulan jurídicamente la actividad financiera del estado, emanan de las cartas constitucionales; cuyas definiciones tienen vital trascendencia en los habitantes de una Nación. Esta es la razón por la que se requiere que en su interpretación, no solo se tengan en cuenta los principios tributarios sino que también se los vincule directamente con el cuerpo normativo garantista que surge de las propias constituciones.

Por lo expuesto, un sistema tributario deberá satisfacer inexorablemente los siguientes principios:

## **Tributación Ambiental**

---

- *Principio de Legalidad*, al que en materia Tributaria se le denomina *Principio de Reserva de Ley* que deriva del principio general del Derecho que es la seguridad jurídica. Este principio, es una garantía esencial y fundante en el Derecho Constitucional Tributario por el cual se requiere que todo tributo emane de una ley (nullum tributum sine lege) concebida, promulgada y sancionada en forma legal.

Según Villegas (2005) el principio descripto, se corresponde con el principio de Derecho Penal nullum crimen, nulla poena sine lege (es nulo el crimen y nula la pena sin ley aplicable al hecho) como principio inspirador.

Además, el mismo autor, sostiene que la ley debe contener como mínimo estos elementos: 1) configuración del hecho imponible o presupuesto que hace nacer la obligación tributaria; 2) la atribución del crédito tributario a un sujeto activo determinado, 3) la determinación como sujeto pasivo de aquel a quien se atribuye el acaecimiento del hecho imponible (contribuyente) o la responsabilidad por deuda ajena (responsable); 4) los elementos necesarios para fijar las cantidades, es decir, base imponible y alícuota; 5) exenciones neutralizadoras de los efectos del hecho imponible; y 6) contemplar la configuración de infracciones tributarias, la imposición de sanciones y el procedimiento de determinación.

- *Principio de Igualdad*, tiene dos aspectos que lo integran. Por una parte, ordenar tratar de la misma manera a los que están en iguales situaciones, y por otra, ordena que no deben existir excepciones que excluyan a unos de lo que se concede a otros en iguales circunstancias.

Referirse a este principio, es retrotraernos a uno de los principios fundamentales surgidos de la Revolución Francesa de 1789, que impulsó la

## **Tributación Ambiental**

transformación de un modelo clasista por un ordenamiento jurídico fundado en la igualdad de los hombres frente a la ley.

En principio, se entiende por igualdad la posibilidad o capacidad de una persona de adquirir los mismos derechos y las mismas obligaciones de aquel que se encuentra en una determinada situación abstracta legalmente establecida.

En materia tributaria, no se circunscribe únicamente a la igualdad de trato frente a idénticas situaciones. En un sentido amplio, también deben procurarse la igualdad social mediante los tributos como mecanismos de redistribución del ingreso y de los niveles de riqueza, utilizándolos como eficaz herramienta de política económica para la justicia distributiva con el objetivo de consolidar la paz social.

- *Principio de Generalidad:* El gravamen se debe establecer de modo tal que toda persona, incluida en el alcance del hecho generador del tributo, quede sujeta a él.

No es admisible que se grave a una parte de la población en beneficio de otra, siendo la generalidad una condición esencial de la tributación. Tampoco se admiten prerrogativas de ningún tipo ni hay fueros personales. De tal mandato constitucional el sistema tributario debería fundarse en la derogación de exenciones incompatibles con el objetivo de justicia y equidad al que debe aspirarse. No obstante, el estado tiene la facultad de aplicar exenciones de pago o dispensas a determinados sujetos, lo que constituye una excepción al Principio de Generalidad. Esta excepción se fundamenta en el fomento a determinadas actividades o propender al desarrollo de algunas regiones, o por cuestiones políticas o de justicia social.

- *Principio de equidad:* Este principio se vincula con la generalidad y la igualdad en la tributación

## **Tributación Ambiental**

---

La ley debe dispensar igual tratamiento a quienes se encuentren en iguales condiciones, sin excepciones. La equidad presenta dos direcciones: horizontal: igual trato a los iguales y vertical: desigual tratamiento a los que presentan distinta capacidad económica.

- *Principio de Neutralidad:* por el cual los tributos no deberían interferir en los costos relativos de los factores productivos ni en los precios relativos.

Este principio proclama la minimización de la intervención tributaria en la esfera privada y en la libre disposición económica de los agentes, evitando con su intervención provocar distorsiones en la competencia, en los factores de la producción, en los costos, y por lo tanto en los precios.

- *Principio de la Capacidad Contributiva:* se puede entender como la aptitud económica de los miembros de la comunidad para contribuir a la cobertura de los gastos públicos, que se mide por las manifestaciones de rentas, patrimonios o consumo.

La estructura del tributo y la medida en que cada uno contribuirá no está determinada sólo por la capacidad económica del sujeto pasivo, que en algunos casos jugara un papel subsidiario, sino también por razones de conveniencia, justicia social y de bien común, por cierto ajenas al concepto estricto de capacidad económica. Un aspecto dominante para la aplicación del principio es la determinación y cuantificación de la capacidad de pago. El organismo recaudador debe dar una correcta lectura a las arquitecturas financieras personales y corporativas, para poder interpretar la real capacidad económica y de pago a los efectos tributarios.

- *Principio de No Confiscatoriedad:* Constituye una garantía implícita en la Ley Fundamental conforme la doctrina, según la cual, cuando la tributación excede



## **Tributación Ambiental**

---

cierto nivel se transforma en confiscatoria e inconstitucional, en virtud de significar una violación del derecho de propiedad.

La tributación no debe causar daños en el patrimonio del contribuyente o impedir el ejercicio de una industria lícita absorbiendo una parte sustancial de la propiedad o de la renta. Es principio la no confiscatoriedad impositiva, dado que lesiona el derecho de propiedad garantizado por la Constitución Nacional. Un impuesto será confiscatorio en la medida que su tasa sea irrazonable, cuando detraiga una parte sustancial del patrimonio o de la renta.

Las constituciones modernas, y entre ellas la Argentina, garantizan la inviolabilidad de la propiedad privada y se prohíbe la confiscación. En este entendimiento, nunca la avidez recaudatoria del Estado puede alcanzar tal magnitud que por vía indirecta convierta en letra muerta tales garantías.

### **5. Los tributos:**

Los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumentos de la política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso social y procurar una mejor distribución de la renta nacional.

Este criterio utilizado en la normativa sostiene que los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la Ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos.

Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política

## Tributación Ambiental

---

económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución.

Como se viene analizando en la investigación, en los años veinte del siglo pasado, los estudios de Pigou introdujeron la idea que los tributos son una herramienta que puede internalizar los costos externos derivados de la contaminación, que el mercado por sí solo no capta.

Con posterioridad, se formuló el principio “quien contamina paga”, que fue puesto en el escenario internacional por la OCDE. Este principio, produjo interpretaciones diferentes, para algunos se fundamentó desde lo preventivo y recaudatorio, por lo tanto, se proyecta sobre la tributación y da sustento a la tributación ambiental; para otros, se fundamentó en el derecho ambiental, centrando su atención en el marco de las responsabilidades por daños y perjuicios sobre las conductas que no cuidan del medio ambiente y de naturaleza económica negativa.

El principio “quien contamina paga” no debe interpretarse como una “licencia para contaminar”. Introducido en el instrumento tributario debe tener un objetivo recaudador y/o incentivador para la reducción del daño ambiental, modificando pautas de comportamientos inadecuados o reñidos con el respeto al medio ambiente y alentando los adecuados.

Siguiendo a Morel (2010), por su finalidad, los tributos ambientales se clasifican en:

- Recaudadores: con el fin de obtener recursos para cubrir los gastos ambientales, en este caso.



## **Tributación Ambiental**

---

➤ Incentivadores (Extra-fiscal): Modificando pautas de comportamiento, es decir, desalentando incumplimientos o bien, alentando conductas apropiadas con el cuidado del medio ambiente.

El primero recorre por un camino que tiene que ver con el dispendio o disfrute de los bienes ambientales hoy y con la posibilidad sostenible que las futuras generaciones también puedan hacerlo, y el segundo, con el reparto ecuánime de las cargas públicas. Ambos no son antagónicos, pues circulan por el carril del principio de la “solidaridad generacional e intergeneracional”.

Habiendo definido al tributo, se lo puede clasificar en grupos:

a) Los impuestos: Utilizados para afrontar las erogaciones públicas indivisibles, como salud, educación, seguridad.

b) Las tasas: Son recursos que tienen una vinculación estatal con el contribuyente-beneficiario. El servicio es público y divisible, con identificación del beneficiario, y su prestación debe ser concreta y efectiva.

c) Las contribuciones especiales: Significan redimensión de erogaciones que el estado realiza atribuibles a obras de infraestructura o mantenimiento y reposición de equipamiento, significando para el contribuyente que se beneficie con esas obras.

### **6. Tecnologías limpias:**

El desarrollo sustentable se encuentra íntimamente ligado con el uso de tecnologías que sean amigables con el medio ambiente, en la actualidad la empresa o industria busca promover tecnologías limpias, en las que no solo se mejoren los

## **Tributación Ambiental**

---

procesos con el medio ambiente, sino que se minimicen los impactos, reduzcan los costos y mejoren la imagen ante los clientes y consumidores.

En este aspecto, el Estado promoverá en el sector público y privado, el uso de tecnologías ambientalmente limpias y de energías alternativas no contaminantes y de bajo impacto.

La Tributación Ambiental no busca detener el crecimiento ni el desarrollo, solo prohíbe las actividades que amenacen la existencia del ecosistema. La fórmula innovadora es llegar a un desarrollo sostenible, en el que el programa cumpla con las funciones de ser ambientalmente sano, económicamente viable y socialmente justo y responsable.

De esta manera, se garantiza la satisfacción de las necesidades sin comprometer los recursos que serán necesarios para las generaciones futuras.

La incorporación de tributación ambiental, debe ir en consonancia y conjuntamente con las políticas públicas y la aplicación de beneficios tributarios para la adquisición o renovación de maquinaria o instalaciones que produzcan tecnologías limpias y que, por tanto, impliquen proteger al medio ambiente.

### **7. Las externalidades. Fallas del mercado:**

El deterioro del medio ambiente provocado por decisiones de producción y consumo, se da principalmente porque el mercado no siempre cumple de manera eficiente con su función de asignador de recursos desde el punto de vista social y económico.

Continuando con el autor Morel (2010, p.56), el concepto de externalidades consiste en: *“una situación en la cual la decisión de un agente económico produce*



## **Tributación Ambiental**

*efectos en otros agentes económicos, siempre que esa decisión no genere un precio de mercado como compensación”.*

Las externalidades pueden ser positivas o negativas. Las primeras, implican que esa decisión aumenta el bienestar de los otros agentes, por ejemplo, si el dueño de un comercio habilita un sistema de iluminación que beneficie a otros comercios cercanos; las segundas o negativas, cuando reducen ese bienestar, por ejemplo, las papeleras arrojan residuos a los ríos contaminándolos, produciendo efectos en otros agentes que no tienen el beneficio de consumir agua limpia.

Las externalidades surgieron de la Teoría de los Defectos del Mercado y la Intervención del Estado en la economía, desarrollada por John Stuart Mill y más adelante, en la obra Economía del Bienestar de Pigou (1946, p.146), se desarrolló el concepto de los efectos externos del mercado y se los definió como: “...*situación en la que, por funcionar mal el mercado, los costos sociales son mayores que los costos del productor, o los beneficios sociales son menores que los beneficios del productor*”.

Los agentes al tomar las decisiones, consideran sus costos y beneficios privados, pero no el costo social de la contaminación que su actividad produce, por lo tanto su percepción de los costos está por debajo de los reales, lo que provoca una sobre producción y consumo superior al óptimo.

El economista británico premio Nobel de Economía en 1991, (Coase,1960) desarrolló “El problema de los costos sociales”, posición crítica a la desarrollada por Pigou, sosteniendo en su análisis que las medidas correctivas al mercado pueden producir más daño cuando no se analizan objetivamente la totalidad de los efectos que están involucrados en ellos y tienen que ver con la esfera de la vida, “*los problemas*

## **Tributación Ambiental**

*de la economía del bienestar deben finalmente convertirse en un estudio de estética y moral”.*

Los instrumentos económicos con fines ambientales nacen en la ciencia económica para internalizar las externalidades negativas de tipo ambiental.

Para corregir estas distorsiones, se proponen instrumentos económicos que internalicen la externalidad negativa, y así los precios y el mercado reflejen el costo económico ambiental, para que recaiga en el agente contaminador la obligación de asumir el costo ambiental.

Al valorar la externalidad, su cobro se puede realizar por una multa, un canon o una ecotasa, pero si su costo es intolerable para la sociedad, se procederá al cierre de la actividad. En cambio, si la externalidad es positiva, la sociedad puede afrontar la misma mediante una ayuda o subvención.

Para mensurar el tributo impositivo ambiental óptimo, se requiere ubicar la suficiente información para así determinar correctamente los costos externos marginales de la contaminación ambiental y los costos marginales para reducirla. El objetivo final, es la estimación razonable del óptimo ambiental.



*“Hay suficiente en el mundo para cubrir las necesidades de todos los hombres, pero no para satisfacer su codicia”.*  
(Mahatma Gandhi)

### III. Marco Metodológico

### **III - Marco Metodológico**

#### **1. Diseño y tipo de investigación:**

El paradigma sobre el cual se fundamenta la investigación es netamente cualitativa, por lo cual busca comprender y describir la realidad a partir de la recolección de información, a través de un riguroso trabajo de interpretación organizado de tipo heurístico, con la revisión y clasificación documental de la doctrina, normas, artículos académicos, tesis; para en otra etapa, de tipo hermenéutica, se realice la interpretación de ese cúmulo informativo para la construcción y el andamiaje de conceptos, orientadores en la búsqueda de resolución al problema de investigación.

El tipo de investigación a desarrollar es exploratoria, procura presentar características de la estructura de los tributos ambientales o verdes, así como describir la situación de la tributación ambiental mediante el análisis de la información recolectada.

El presente estudio es una investigación de naturaleza documental, basado en la búsqueda, recuperación, análisis, crítica e interpretación de datos secundarios, es decir, los obtenidos y registrados por otros investigadores en fuentes documentales: impresas, audiovisuales o electrónicas.

#### **2. Técnicas e instrumentos para la recolección de información**

A los métodos y procesos dirigidos a identificar y categorizar los datos de la realidad se los denominan técnicas.



## **Tributación Ambiental**

---

Las recolecciones de información, son fuentes que permiten obtener conocimiento de los hechos, en los cuales se realizan análisis, técnicas de resumen, revisiones documentales. Con la aplicación de estas técnicas se logra cumplir con el objetivo general de la investigación, basada en el análisis de la implementación de tributos ambientales que contengan y protejan al medioambiente en la República Argentina, de manera tal que contribuyan a su desarrollo sustentable.

En cuanto a los instrumentos, por ser una investigación de carácter documental o bibliográfico, tiene como principal medio para obtener los resultados la consulta en fuentes secundarias, así como también la utilización de técnicas e instrumentos para la recolección de datos.

Por lo expuesto, se emplean técnicas de análisis, como medio de interpretación de las fuentes documentales consultadas, las cuales se exponen en orden alfabético al final del presente trabajo.

### **3. Confiabilidad y validez**

Todos los instrumentos que se usan en la presente investigación para recoger datos científicos son confiables y válidos.

En la práctica, es casi imposible que una medición sea perfecta, generalmente se tiene un grado de error. Se trata de que ese error sea el mínimo posible.

La confiabilidad se relaciona con la precisión y congruencia, es la capacidad del instrumento de producir iguales resultados, cuando se aplica sucesivamente en similares condiciones.

Se valora a través de la consistencia, la estabilidad, la concordancia inter – observadores.

## **Tributación Ambiental**

La validez, por su parte, es el grado en que un instrumento realmente mide la variable que pretende medir.

La misma se refiere al grado de evidencia acumulada sobre qué mide el instrumento, justifica la particular interpretación que se va a realizar del instrumento.

La validez de contenido se somete a la valoración de investigadores y expertos en el tema y se le conoce como criterio de jueces.

Es requisito de toda investigación, que el instrumento de medición demuestre ser confiable y válido, porque caso contrario, no se podrán tomar en serio los resultados producto de dicha investigación.

### **4. Ficha técnica**

<b>Puntos</b>	<b>Descripción</b>
Tipo de estudio:	Investigación Aplicada Exploratoria
Metodología:	Cualitativa
Técnica:	Recolección de información Análisis documental
Instrumento:	Recopilación y análisis de fuentes documentales confiables.
Población	No específica. No finita.
Criterio muestral	No probabilístico

Elaboración propia.





*“La pregunta más urgente y persistente en la vida es: ¿Qué estás haciendo por los demás?” (Martin Luther King, hijo)*

#### **IV. Desarrollo del Trabajo Final de Graduación**



**Capítulo 1: Experiencias internacionales sobre la aplicación de instrumentos tributarios ambientales.**



## **Tributación Ambiental**

### **Capítulo 1: Experiencias internacionales sobre la aplicación de instrumentos tributarios ambientales.**

---

La fiscalidad ambiental, definida por la OCDE como el conjunto de tributos cuya base fiscal posee una relevancia medioambiental significativa, encuentra su fundamento constitucional en el deber de los poderes públicos de proteger el medioambiente y desincentivar aquellas actuaciones que contribuyan a su deterioro. La tributación medioambiental es un instrumento que coadyuva al resto de medidas de política medioambiental, y que no solo debería permitir cumplir con el principio de “quien contamina paga”, sino que debería incentivar la realización de conductas que reduzcan la contaminación, o desincentivar actividades contaminantes, apartándose de figuras que obedecen exclusivamente a una finalidad recaudatoria.

En el plano internacional, los tributos ambientales adquieren una creciente importancia como parte fundamental de los planes de reforma fiscal en los países más desarrollados.

Los países miembros de la OCDE, han reportado experiencias exitosas con la utilización de instrumentos económicos con el fin de recaudar fondos que se han orientado al financiamiento de proyectos, programas o servicios de gestión ambiental fructíferos.

En su mayor parte, los tributos ambientales se han aplicado a una base gravable específica relacionada con los sectores del transporte y la energía, de todas maneras, se han hecho más evidentes en el manejo de desechos y efluentes; están utilizando cada vez más los impuestos vinculados a parámetros ambientales en sus estrategias de control sobre la contaminación.

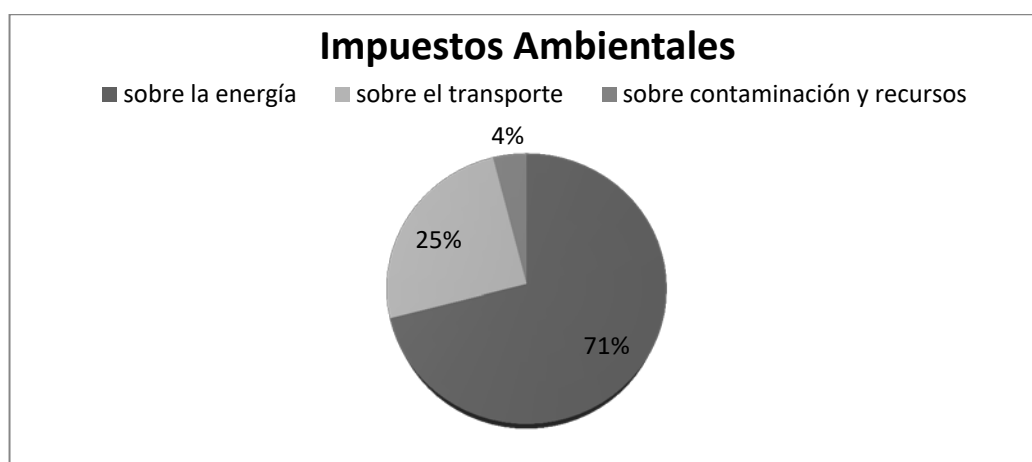
## Tributación Ambiental

Destacado por Puig Ventosa (2014), la fiscalidad ambiental se ha convertido en elemento fundamental dentro de las políticas ambientales en los países de la OCDE. Como se observa en el siguiente gráfico, en todos ellos existe una característica común: Los Impuestos Ambientales sobre la energía predominan (71%) sobre el resto de los impuestos ambientales. Esto se debe al hecho de que fueron los primeros impuestos que los países de la OCDE introdujeron en sus sistemas fiscales y al gran potencial recaudatorio que tienen estos con respecto a otros impuestos ambientales.

Seguidos de los impuestos ambientales sobre la energía, se encuentran los impuestos sobre el transporte, que a pesar de no tener la importancia de aquellos, representan casi el 25% del total de los impuestos ambientales.

Por último, los impuestos sobre la contaminación y los recursos, que como se puede observar en el gráfico, su presencia comparada con los otros dos grupos, es residual.

**Gráfico 1.** Tipos de impuestos ambientales como porcentaje (%) de impuestos ambientales totales en los países de la OCDE (2010).



Fuente: Elaboración propia en función de datos de la OCDE.



## **Tributación Ambiental**

---

Para comparar cómo es la distribución de los impuestos ambientales dentro de los países de la OCDE, en el gráfico siguiente se aprecia cuál fue la recaudación a través de los impuestos ambientales que obtuvieron dichos países entre los años 2000 y 2012.

La elección del año 2000 obedece a que la mayoría de estos países miembros, habían incorporado los impuestos ambientales a sus sistemas fiscales, mientras que el año 2012, es el último año del que se han brindado estadísticas completas por la OCDE.

La muestra por recaudación de impuestos ambientales que obtiene cada país miembro de la OCDE, es con respecto a la recaudación en porcentaje (%) al producto bruto interno (PBI) de cada país, siendo lo habitual para este tipo de análisis.

Se observa que la recaudación obtenida con los impuestos ambientales en ningún país miembro de la OCDE representa más del 4% del PBI en el año 2012, el caso de Eslovenia muestra la excepción.

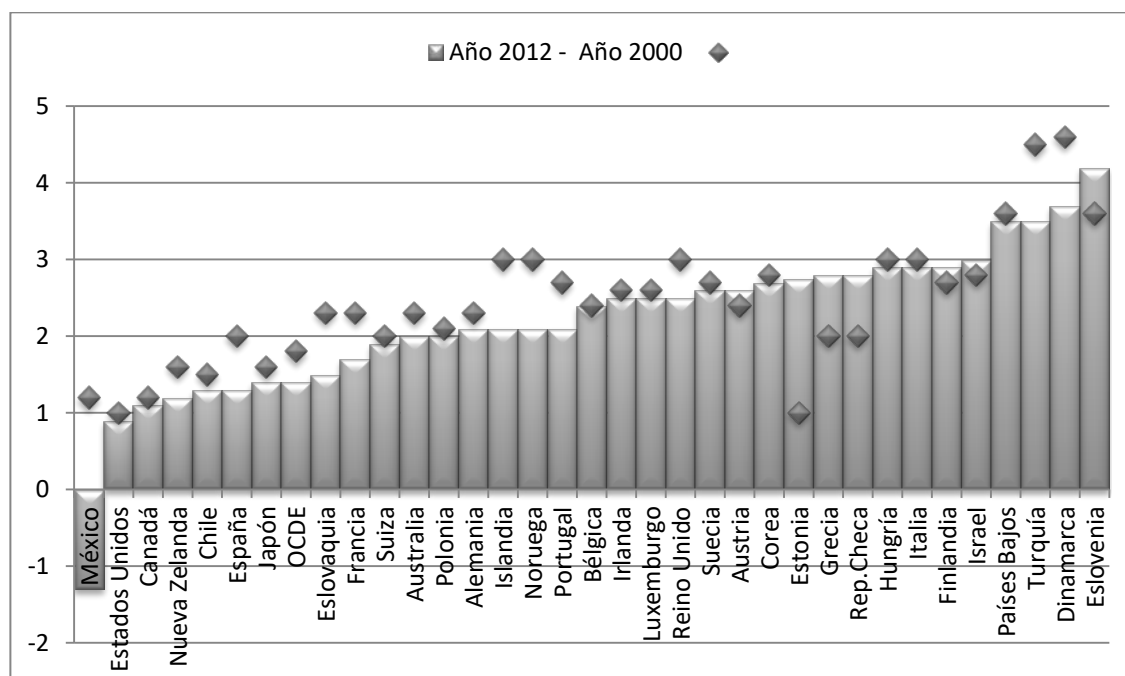
Además, como es posible apreciar en el siguiente gráfico, 26 de los 35 países representados han experimentado disminución en la recaudación de impuestos ambientales en el año 2012 con respecto al año 2000. Solo Chile, Polonia, Austria, Estonia, Grecia, República Checa, Finlandia, Israel y Eslovenia han incrementado o mantenido su recaudación.

Otra observación que se deriva del gráfico, es que la recaudación que obtienen de los impuestos ambientales tanto en Estados Unidos como en Japón se encuentra por debajo de la media, representada por la OCDE.

## Tributación Ambiental

**Gráfico 2.** Recaudación de los impuestos ambientales en los países de la OCDE

(% PBI). Años 2000, 2012.



Fuente: Elaboración propia a partir de datos de la OCDE.

Actualmente, en promedio, en los países de la OCDE, el 80% del precio de los combustibles son impuestos. Se ha procurado indexar este impuesto al nivel de contaminación de los combustibles. El mercado ha respondido creando combustibles más limpios como, por ejemplo la gasolina sin plomo.

Asimismo, otra opción de políticas adoptadas por estos países, ha sido el establecimiento de nuevos impuestos, cargos o derechos en productos tales como: residuos, baterías, envases, pesticidas, fertilizantes, detergentes y aceites. El objetivo primordial es inhibir el consumo y en consecuencia, disminuir su producción, a fin de generar menos residuos y que el impacto nocivo sobre el medio ambiente sea el mínimo.

## **Tributación Ambiental**

---

En relación a la recaudación de impuestos ambientales, se han caracterizado por ser neutrales. En términos generales, su instrumentación consiste en la introducción de nuevos cargos o impuestos ambientales y la eliminación o disminución de otros impuestos. En algunos casos a cambio de la creación de impuestos ambientales se han disminuido impuestos sobre la renta o sobre el trabajo.

Organismos internacionales, como la OCDE y la Unión Europea, han insistido en la necesidad de reducir la presión fiscal sobre las rentas del trabajo que en la década de los 90 se había incrementado notablemente debido a la traslación de carga tributaria hacia esas rentas y los impuestos sobre el consumo, como consecuencia de la reducción progresiva en el gravamen de las rentas de capital. En este sentido, interviene la tributación ambiental asumiendo la función de contrarrestar las nuevas reducciones realizadas en la imposición sobre la renta. Por lo expuesto, la tributación ambiental pasó a convertirse en actor principal de las reformas tributarias. De esta manera, se asegura la recaudación y con ella la cobertura del Estado de bienestar.

El esquema señalado, ha predominado en los países nórdicos en la primera mitad de los años 90, que como ya se mencionara en el marco teórico del presente trabajo, fueron los precursores en las reformas fiscales verdes o ecológicas, caracterizado por los recortes de la imposición directa, por una disminución de la fiscalidad sobre el empleo, con reducción en las contribuciones patronales a la Seguridad Social, y por las compensaciones recaudatorias con la tributación ambiental; por un lado, adaptando las figuras tradicionales al argumento ambiental y por otro, incorporando tributos ambientales puros “sobre emisiones” y corrigiendo la



## **Tributación Ambiental**

---

tributación directa tradicional para incentivar comportamientos respetuosos con el medio ambiente.

Este modelo ha sido defendido por la Comisión Europea para apoyar la generación de empleo a través de la disminución de su fiscalidad y utilizando tributos ambientales para mantener el nivel recaudatorio del Estado.

La Reforma Fiscal Verde da nombre a un nuevo modelo de Reforma Fiscal. La Comisión Europea preocupada por los elevados niveles de desempleo en los países miembros, según lo plasmado en las recomendaciones del Libro Blanco sobre Crecimiento, Competitividad y Empleo (1993), sugiere reducir las cotizaciones sociales de los empresarios compensando la pérdida recaudatoria con el establecimiento de Tributos Ambientales.

La idea de “doble dividendo”, lo asume la Reforma Fiscal Verde como principal cambio en el modelo teórico. Su principal novedad es la idea de asociar cambio fiscal y regulación ambiental. Convierte la imposición ambiental en protagonista de las transformaciones de los sistemas fiscales.

Este esquema reformista ha inspirado las reformas llevadas a cabo en los países del norte de Europa.

De acuerdo a lo explicitado por el autor Rosembuj (2006), las experiencias relacionadas con la reforma fiscal ecológica, además comprende la aplicación de estos aspectos:

- 1) El gravamen sobre las emisiones de dióxido de carbono (CO<sub>2</sub>),



## **Tributación Ambiental**

---

- 2) El gravamen sobre las emisiones de dióxido de azufre y dióxido de nitrógeno,
- 3) Gravámenes sobre combustibles sucios,
- 4) Introducción de la incineración como actividad predominante para la eliminación de residuos y generación de energía, no persistiendo con el vertedero,
- 5) Deben gravarse los productos que en sí mismos son ambientalmente nocivos (fertilizantes, pesticidas, etc.) y
- 6) La fiscalidad del agua (consumo del agua, su tratamiento y los vertidos prohibidos)

Los Impuestos Ambientales en uso por parte de los países miembros de la OCDE, son los siguientes:

- 1) Impuestos Ambientales sobre productos energéticos: Aplicados a los productos energéticos, principalmente la gasolina. Constituye el de mayor importancia, en principio creado por razones fiscales, para luego considerar su efecto en el medioambiente, gravándose por el alto/bajo contenido en plomo o azufre.
- 2) Impuestos Ambientales a las emisiones al aire: Se aplican en base a tasas calculadas en función de estimaciones de las emisiones, siendo compleja su estructura debido al tipo de contaminante, ubicación y nivel de contaminación o toxicidad.
- 3) Impuestos Ambientales sobre vehículos: Del mismo modo que los aplicados a productos energéticos, surgen por motivos fiscales para posteriormente ser modificados e incluir los factores ambientales. Entre ellos, impuestos por adquisición

## **Tributación Ambiental**

---

de vehículos nuevos, impuestos anuales a vehículos por su utilización, cobros de derechos por el uso de caminos o carreteras.

4) Impuesto Ambiental por contaminación del agua: Se clasifican en a) Impuestos a ciertos productos que tienen una alta probabilidad de contaminar ríos y acuíferos en general; los pesticidas, fertilizantes, entre otros y b) Impuestos o emisiones que se identifican mediante la fuente generadora; constituyen descargas o emisiones directas al agua incluyendo impuestos sobre nitrógeno, metales pesados, etc.

5) Impuesto Ambiental por el uso del agua: Los cobros por el uso del agua se utilizan en mayor parte de los países de la OCDE. El sistema de provisión se administra por el gobierno local o federal, y en algunos casos, por agentes privados. Las tasas para el cobro pueden ser: fijas, que se usan como mecanismo de financiamiento y tasas que se basan en las mediciones registradas por medidor.

6) Impuesto Ambiental por generación de residuos: La recolección y posterior tratamiento de residuos sólidos se pueden percibir por tarifa fija durante un período de tiempo o cobro que se basa en el volumen de residuos. Existen algunos productos a los que se les aplica impuestos por los residuos que generan, entre otros, baterías, envases, lubricantes.

Desde principios de la década de 1970, el uso de tributos ambientales en el contexto de países más industrializados ha tenido una evolución lenta, pero sin pausa. La primera tendencia que se observó fue la variada gama de instrumentos utilizados en relación a la gestión ambiental. En los años sesenta eran usuales los cargos y tarifas aplicadas a quienes utilizaran recursos naturales como también los subsidios, mientras

## **Tributación Ambiental**

---

que, en la actualidad, se dirigen hacia otros tipos de cargos, como los cobros o tarifas por emisiones vertidas o liberadas en medios ambientales.

En 1991, la Agencia Europea de Medio Ambiente (AEMA), reconociendo las ventajas de los tributos ambientales, señalaba en uno de sus informes:

*“Para conseguir la necesaria reasignación de recursos económicos en orden a conseguir el desarrollo sostenible, los costes sociales y medioambientales totales deberían incorporarse a las actividades económicas, con objeto de internalizar las externalidades. Esto significa que los costes ambientales y otros costes relacionados con la explotación de los recursos naturales de manera sostenible y soportados por el país proveedor, deben reflejarse en las actividades económicas. Entre las medidas utilizadas para alcanzar este fin se encuentran los instrumentos económicos y fiscales”.*

Desde entonces, se ha registrado un aumento del uso de los Impuestos Ambientales, pero queda aún mucho margen para su mayor utilización.

En los últimos veinte años, Polonia y Estonia han incrementado de manera significativa su cuota de tributación ambiental (mayor a 50%) y ahora están recogiendo los beneficios, con economías que están ganando en dinamismo y en un uso más eficiente de sus recursos.

En el Reino Unido de Gran Bretaña se aplican una serie de tributos, con una intervención mínima, ya que se basan en su fiel pensamiento liberal del libre juego de oferta y demanda, pero reconociendo que, los precios de los bienes y servicios en el mercado no reflejan adecuadamente los costos con origen en el daño ambiental, que la

## **Tributación Ambiental**

---

información para ponderar los riesgos ambientales a la hora de tomar decisiones de consumo es inadecuada para los consumidores y que se debe impulsar una actuación coordinada del conjunto de actores sociales en el ámbito de protección ambiental ya que el mercado no está en condiciones de garantizar.

En Estados Unidos, los tributos ambientales se utilizan como herramienta para la consecución de cambios de conductas para quienes lleven a cabo prácticas irrespetuosas con el medio ambiente.

La aplicación de una Reforma Fiscal Verde no es sencilla. Se trata de un proceso compuesto por varias fases, como se explica a continuación, que cada país tiene que completar para culminar la aplicación de una Reforma Fiscal Verde. En función de las características de cada país, este proceso requerirá de distintas fases, tiempo y recursos. Siguiendo a Gago, Labandeira, Rodríguez (2003); se consideran cuatro fases:

- ✓ *Primera Fase:* Revisión y adaptación del sistema fiscal vigente.

El objetivo principal de esta primera fase es adaptar los instrumentos fiscales existentes a los problemas ambientales. Para cumplir con este objetivo los países tienen que llevar a cabo dos tipos de actuaciones:

- Revisión y eliminación de medidas fiscales que se aplican e inciden negativamente en el medio ambiente.

Antes de comenzar a aplicar o introducir nuevas medidas al sistema fiscal para combatir los problemas medioambientales, los países tienen que revisar qué medidas están vigentes, ya que la eliminación o modificación de éstas, pueda ser suficiente para solucionar los problemas generados.

## Tributación Ambiental

---

Por ejemplo, los gobiernos para estimular el consumo o la producción en un mercado determinado aplican subsidios y en algunas ocasiones, se aplican en mercados cuyas actividades inciden negativamente en el medio ambiente, por lo que la introducción de estos agrava los daños que producen.

Entre los subsidios que inciden negativamente en el medioambiente, nos encontramos, entre otros, con:

- Subsidios al agua.
- Subsidios a la energía eléctrica
- Subsidios al transporte
- Subsidios a los combustibles fósiles (petróleo y gas natural).

Sin embargo, desde un punto de vista medioambiental, este tipo de subsidios, generan una serie de desventajas que afectan tanto al conjunto de la economía como a la sociedad:

- Los subsidios al sector de combustibles fósiles y de energía nuclear, tienen un impacto directo en los precios de la energía. Sin estos subsidios, las energías renovables serían la opción más económica (Agencia Internacional de la Energía, 2015).

- Debido al aumento de la demanda y la producción de combustibles fósiles se aumentan las emisiones de gases de efecto invernadero, la contaminación del aire y por consiguiente, aumenta la probabilidad de padecer problemas respiratorios (asma, congestión, etc.); con el consecuente incremento de costos por sus tratamientos médicos al Estado.

- Desalientan las inversiones necesarias en la eficiencia energética.

## **Tributación Ambiental**

---

- Suponen un costo económico para toda la sociedad, ya que los recursos que se destinan para estos subsidios podrían destinarse para otros fines necesarios.

- Lo que ocurre con los subsidios a los combustibles fósiles se puede trasladar a otros mercados (transporte, agua). Por lo tanto, eliminando o reduciendo estos subsidios (para incentivar el consumo o para garantizar un precio mínimo) a las actividades que inciden negativamente en el medio ambiente, se provocaría un aumento en los precios de todas estas actividades, logrando así una reducción de la demanda y, como consecuencia, un menor impacto negativo en el medio ambiente.

- Reestructuración de los impuestos existentes en función del impacto en el medio ambiente (según el tipo de factor que se considere adecuado: CO<sub>2</sub>, SO<sub>2</sub>):

La segunda medida consiste en la reestructuración de impuestos existentes, es decir, modificar impuestos que ya están en activo para mejorar el medio ambiente. Un ejemplo puede ser el caso de los impuestos a los combustibles. Estos impuestos, en un principio, se crearon con el objetivo de reportar ingresos fiscales a los gobiernos. Sin embargo, con el tiempo se fueron modificando y en la actualidad, la mayor parte del precio de los combustibles incluye impuestos destinados a proteger el medioambiente, es decir, el impuesto es mayor cuanto mayor sea el nivel de su contaminación.

También se han visto reestructurados los impuestos a los automotores, que varían en función del tipo de combustible que usan, las emisiones de CO<sub>2</sub> que generan, el consumo estimado que tienen; y los impuestos a la energía, que varían en función de la fuente de energía utilizada.

- ✓ *Segunda Fase: Incorporación de nuevos Impuestos Ambientales.*

Esta segunda fase consiste en incorporar al sistema fiscal nuevos impuestos que no estaban en el anterior sistema tributario y que estén orientados a la protección

## **Tributación Ambiental**

---

del medioambiente. Estos impuestos estarán relacionados con las actividades que tienen un impacto negativo sobre el medio ambiente, por ejemplo, impuestos a productos cuyo uso es nocivo o perjudicial para el medioambiente.

Entre estos últimos, podemos destacar los impuestos a detergentes, sustancias químicas, fertilizantes, pesticidas, neumáticos, envases, aceites o lubricantes. Con la entrada en vigencia de estos impuestos se busca disminuir el consumo y la producción de estos productos para generar menos residuos.

✓ *Tercera fase:* Incorporación de otros instrumentos fiscales de política ambiental.

Esta fase consiste en la incorporación de otros instrumentos fiscales de política ambiental, como exenciones, reducciones y/o deducciones. Además, también hay que combinar estos instrumentos con los instrumentos fiscales y económicos que ya estaban disponibles con anterioridad.

✓ *Cuarta fase:* Adopción de medidas para compensar los riesgos de la Reforma Fiscal Verde.

La introducción de una Reforma Fiscal Verde puede dar lugar a distorsiones que afecten a la distribución de rentas o que generen pérdida de competitividad. Mientras que el primero hace referencia a cómo van a incidir las nuevas medidas (aplicadas en este proceso) sobre el precio de los servicios básicos (agua, luz, gas), el segundo riesgo hace referencia a la pérdida de competitividad que pueden sufrir ciertos sectores económicos debido a la implementación de la Reforma Fiscal Verde.



## **Tributación Ambiental**

---

Por lo tanto, en esta cuarta etapa hay que tener en cuenta qué medidas necesarias hay que tomar para compensar estos riesgos, entre ellas, aplicación gradual, bonificaciones digresivas, medidas redistributivas.

Aquellos países que pusieron en práctica reformas fiscales internas siguiendo sus pautas en los 80, han mantenido sus sistemas impositivos durante los años 90 en una situación de gran estabilidad.

Aquellos otros que no asimilaron en un debido momento las soluciones del modelo, lo están desarrollando en los últimos años.

Casi todos los países de la OCDE han incorporado la imposición ambiental a sus sistemas fiscales, aunque no siempre lo han hecho en conexión con una estrategia reformista general.

En el desarrollo del presente trabajo, se han reseñado experiencias de países que adoptaron algún tipo de medida tributaria ambiental, compensatoria o incentivadora.

Para clasificar las distintas Reformas Fiscales Verdes que se han llevado a cabo, Gago et al. (2003), las catalogan en tres generaciones en función de la finalidad de la recaudación obtenida a través de los Impuestos Ambientales introducidos, como se ilustra en el siguiente cuadro:



**Cuadro 1. Clasificación de las RFV por generaciones.**

	Países	Propuestas de reciclaje
Primera Generación	Suecia (1991) Noruega (1992) Holanda (1992) Dinamarca (1993) Estonia (2006)	Introducción de Imp. Ambientales y reducciones compensatorias en Imp. A la Renta Personas Físicas y Sociedades, en un esquema de neutralidad recaudatoria
Segunda Generación	Reino Unido (1996) Finlandia (1998) Alemania (1999) Italia (1999) R. Checa (2008)	Introducción de Imp. Ambientales y reducciones compensatorias en Cotizaciones Sociales, en un esquema de neutralidad recaudatoria.
Tercera Generación	Suiza (2008) Australia (2011) Italia (2012) Francia (2014)	Introducción de Imp. Ambientales y compensación con políticas mixtas de reciclaje de ingresos aplicados a la consolidación fiscal, cambio climático, eficiencia energética, energías renovables.

**Fuente:** Elaboración propia a partir de Gago et al. (2003) y EFE (2013).

## Tributación Ambiental

---

Continuando con la clasificación de Gago et al. (2003), se describen de manera resumida cada una de las tres generaciones:

- **Primera Generación:** Fueron aplicadas a principios de la década de 1990 y estas Reformas Fiscales Verdes se caracterizaron por la introducción de Impuestos Ambientales muy relacionados con el sector energético y la reducción de la imposición sobre la renta con la recaudación obtenida a través de estos impuestos. Además, la carga final de estos impuestos recaía sobre los consumidores finales, al existir exenciones para los sectores industriales para no perder competitividad.
- **Segunda Generación:** Tuvieron vigencia estas Reformas Fiscales Verdes a finales del siglo XX y principios del siglo XXI; se caracterizaron por reducir las cotizaciones sociales con la recaudación obtenida con los Impuestos Ambientales, y en lugar de aplicar exenciones, se utilizaron medidas distributivas compensatorias para aquellos sujetos que se vieron afectados negativamente por los impuestos.
- **Tercera Generación:** Comenzó con una crisis europea que provocó, entre otras cosas, que la recaudación de los impuestos tradicionales (trabajo, capital y ahorro) por nombrar solo algunos, se viese reducida. Este hecho, generó la puesta en marcha de distintas Reformas Fiscales Verdes en varios países.

Se caracterizaron por la finalidad que se le dio a la recaudación obtenida a través de los nuevos Impuestos Ambientales introducidos, entre otros, para financiar planes de eficiencia energética, energías renovables y protección del medio ambiente.

Para reflejar de manera gráfica los principales rasgos descriptos con anterioridad, se puede observar el siguiente cuadro a modo de resumen:

## Tributación Ambiental

**Cuadro 2. Principales rasgos de las RFV por algunos países.**

	País	Año	Imp. eliminado o reducidos	Impuestos Ambientales y cambios fiscales incorporados
Primera Generación	Suecia	1991	IRPF y Sociedades	Impuestos sobre la energía (CO <sub>2</sub> ). Impuestos sobre emisiones de SO <sub>2</sub> . Imp. sobre fertilizantes y pesticidas.
	Noruega	1992	IRFP	Impuestos sobre la energía (CO <sub>2</sub> ).
		1999	IRFP	Impuestos sobre emisiones de SO <sub>2</sub> . Imp. sobre fertilizantes y pesticidas.
	Holanda	1996	IRPF y Sociedades	Impuestos sobre la energía (CO <sub>2</sub> ) Impuestos sobre vertederos.
	Dinamarca	1994	IRPF y Sociedades	Adaptación impuestos energéticos. Impuestos sobre la energía (CO <sub>2</sub> ). Impuestos sobre emisiones de SO <sub>2</sub> . Impuestos sobre vertederos.
	Estonia	2006	IRPF	Aumento imposición sobre energías Aumento impuestos a los combustibles
Segunda Generación	Reino Unido	1996	Cotizaciones sociales.	Impuestos sobre vertederos.
	Finlandia	1997	Cotizaciones sociales.	Impuestos sobre vertederos.
	Alemania	1999	Cotizaciones sociales.	Elevación impuestos sobre la gasolina, calefacción y gas natural. Impuestos sobre la electricidad.
	Italia	1999	Cotizaciones sociales.	Adaptación impuestos energéticos. Impuestos sobre carbón y combustibles usados en centrales térmicas
	R. Checa	2008	Cotizaciones sociales.	Incremento de los tipos impositivos de los impuestos energéticos
Tercera Generación	Suiza	2008	Transferencias y exenciones para empresas y ciudadanos	Impuestos que gravan las emisiones.
	Australia	2011	Impuesto sobre la renta	Programa de política climática.
	Italia	2012		Impuesto sobre el carbono.
	Francia	2013	Imp. sobre la energía.	Impuesto sobre el carbono aplicado sobre todos los combustibles fósiles.

**Fuente:** Elaboración propia a partir de Gago et al. (2003) y EFE (2013).

*Referencias:* IRFP: Impuesto a la Renta Persona Física  
CO<sub>2</sub>: Dióxido de carbono; SO<sub>2</sub>: Dióxido de azufre.



## **Tributación Ambiental**

---

De acuerdo al documento de proyecto titulado: “La reforma fiscal ambiental en América Latina” (2015), publicado por la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), no existen experiencias de reformas fiscales llevadas a cabo en la región, aunque se observa una utilización más frecuente de instrumentos fiscales de carácter ambiental.

En el Anexo I, se plasman algunos elementos ambientales en las Reformas Tributarias recientes en América Latina.

Para el diseño de una Reforma Fiscal Ambiental, enmarca el documento citado, se cuenta con la ventaja de las experiencias realizadas en los países de la OCDE y es posible aprender en base a los éxitos y fracasos de la aplicación en aquellos países. De todas maneras, las lecciones que ha dejado la rica experiencia, no se puede aplicar de manera mecánica, debido a las diferencias en el sistema económico y los objetivos de política.

El Instituto de Estudios Fiscales (IEF) en su documento N°18/03, frente a la situación actual y en relación al Modelo de Código Tributario Ambiental para América Latina; aporta que los Códigos Fiscales contemplen de forma expresa la figura de los Tributos Medioambientales, estableciendo sus características básicas y elementos comunes.

En el cuadro Anexo II adjunto en el presente trabajo, los investigadores del IEF, describen la situación de cada uno de los países analizados en América Latina y en el Anexo III, se transcribe el Modelo de Código Tributario del CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias); que nace como una iniciativa de la

## **Tributación Ambiental**

---

mencionada organización, con el propósito de una tutela efectiva del principio de igualdad y seguridad jurídica.

El papel central a la imposición ambiental ha sido refrendado por el Fondo Monetario Internacional (FMI), la OCDE y la Unión Europea (UE) en algunos de sus informes, referencias y recomendaciones más influyentes en todo el mundo. En el ámbito teórico, la referencia básica es el Informe Mirrlees<sup>1</sup> (2010-2011), que en su definición de lo que significa un buen sistema impositivo – un sistema impositivo más eficiente, progresivo y con capacidad recaudatoria – recomienda la utilización de la Imposición Ambiental en una triple dirección:

- a) Homogeneizar la fiscalidad de todos los consumos energéticos en el IVA – base extensiva, tipo único, sin tratamientos preferenciales – para alcanzar el máximo grado de neutralidad.
- b) Poner precio a las emisiones de dióxido de carbono (CO<sub>2</sub>), mediante nueva imposición ambiental y la adaptación con criterios ambientales de la imposición energética tradicional.
- c) Iniciar la reforma de la imposición sobre vehículos en un doble sentido: adaptarla al uso en lugar de la tenencia y vincularla a las externalidades por congestión.

Tanto la OCDE como la Agencia Europea del Medio Ambiente han señalado a la fiscalidad ambiental como un ámbito clave de las políticas ambientales; la totalidad

---

<sup>1</sup> El Informe Mirrlees, ha sido elaborado en Inglaterra por una comisión presidida por el economista escocés, Premio Nobel de Economía (1996), James Mirrlees, y aspira a convertirse en uno de los libros de la sabiduría fiscal para el Siglo XXI, que contiene extensos y documentados trabajos científicos asociados a conocimientos tributarios. En el mismo, se reconoce que la fiscalidad ambiental es un instrumento con grandes potencialidades para las políticas ambientales, fiscales y energéticas.

## **Tributación Ambiental**

---

de sus países miembros, disponen de tributos principalmente sobre la energía, con una incidencia ambiental positiva, a pesar que en algunos casos no fueron concebidos para tal fin.

La OCDE prefiere la utilización de los instrumentos económicos, por ser un incentivo permanente para reducción de la contaminación y produce ahorro de costos en los agentes contaminadores, ya que le permiten buscar distintas alternativas para minimizar la acción que deteriora, siendo más flexibles que las soluciones reglamentarias.

Hasta escaso tiempo atrás, gran parte de los países usaban instrumentos legales y normativos para proteger el medioambiente, con un esquema regulatorio conocido como “command and control”, es decir, mandato – control – sanción. Lo que con ello se pretendía era responder a criterios de eficiencia económica y de equidad intergeneracional intentando preservar los recursos. Los mecanismos administrativos utilizados son los estándares de procesos, productos o insumos, entre otros, de manera tal que cuando se excedan los estándares fijados de forma predeterminada, se reacciona con sanciones para corregirlos mediante una fuerte intervención del estado con injerencia.

Pero el deterioro ambiental no se detuvo y este enfoque no ha dado los resultados deseados, debido a que se exigen cuantiosos requisitos informativos permanentes, costos administrativos y no existen regulaciones diferenciales entre los contaminadores.

Al ser deficiente esta regulación, con posterioridad, se impulsaron instrumentos cuyo objetivo fue “el mercado”. El autor Morel (2010) cita a:

## **Tributación Ambiental**

---

- a) Los tributos: tasas, impuestos y contribuciones especiales,
- b) Las ayudas financieras: reembolsos de tributos por inversiones con tecnologías más beneficiosa, políticas extra fiscales, subsidios, créditos blandos, entre otros,
- c) Los depósitos de garantías reembolsables: incentivos financieros para asegurar el cumplimiento de estándares de contaminación tolerada, o depósitos que se devuelven cuando los productos utilizados vuelven al sistema productivo,
- d) La creación de mercados: con permisos negociables para contaminar, creando mercados de derechos de emisión, intervención de precios o seguros por responsabilidad civil.

El mismo autor señala que, los contaminadores incorporan a sus costos, los originados por la aplicación de éstos instrumentos económicos, por el uso o disfrute de los bienes ambientales y/o por las emisiones vertidas o liberadas al medio ambiente, con el consiguiente traslado a los precios en función de lo que le permite el tipo de demanda de los bienes que producen.

Por otra parte, los depósitos reembolsables, consisten en ingresos monetarios a las arcas del Estado, efectuado por los agentes contaminantes. El reembolso está sujeto al cumplimiento de una actividad protectora del medioambiente por parte de ese agente, por ejemplo, la recolección de envases para ser reutilizados o reciclados.

Los permisos o derechos negociables para contaminar se basan en una autorización previa a sujetos empresas, sobre una cantidad fija de contaminación que el Estado cree tolerable. Su distribución se puede realizar en forma gratuita o por subasta, en caso de poder reducir esa contaminación, el excedente puede ser

## **Tributación Ambiental**

---

negociado para su venta en el mercado creado para ese fin, con precios a acordar entre las partes, asimismo en caso de necesitar más permiso, es posible buscarlo en ese mercado.

Cuando se comercialice en el mercado de permisos más de lo permitido por parte de aquellos titulares de esos derechos, o éstos superen la capacidad de contaminación permitida, deberán estar sujetos a un sistema de penalizaciones.

A este último grupo de instrumentos del mercado, se suma un sistema de responsabilidad, que consiste en accionar legalmente sobre aquellos que con negligencia o imprudencia producen contaminación ambiental, en cuyo caso la sanción será con cifras monetarias en concepto de indemnizaciones en carácter de compensación por daño

A la fecha, el establecimiento de medidas tributarias para proteger el medioambiente es un hecho en gran parte del mundo, y a pesar de que han surgido inconvenientes y críticas a la imposición de las mismas, resultan eficaces.





**Capítulo 2: Tributos ambientales**



## **Tributación Ambiental**

---

### **Capítulo 2 – Tributos ambientales**

En el presente capítulo, para el análisis de los tributos ambientales como instrumentos de control, preservación y rescate del medioambiente es necesario partir del significado de sus términos.

Así, la Asociación Fiscal Internacional (1995), se refiere a los impuestos ambientales como los instrumentos impositivos destinados a mejorar el medioambiente a través de la influencia de las decisiones económicas de los seres humanos. Los términos “impuesto ecológico”, como sinónimo de impuesto ambiental, se utiliza habitualmente de forma poco técnica para todo el conjunto de tributos ambientales, debido al desarrollo primario en el que se encuentra la fiscalidad ambiental.

Como lo establece la Asociación Fiscal Internacional y se mencionara en el marco teórico de la presente investigación, se puede indicar que son tributos ambientales en sentido amplio, todas las prestaciones pecuniarias de Derecho Público (impuestos, tasas, contribuciones especiales y tributos especiales), que sirven directa o indirectamente para llevar a cabo objetivos de política ambiental. En este ámbito también se ha de incluir los beneficios fiscales y otras medidas desgravatorias de carácter fiscal.

Para la conservación del medioambiente no solo se han diseñado impuestos ambientales sino que existen diversos instrumentos utilizados en la política medioambiental. En el siguiente cuadro, se enumeran estos instrumentos, dejando establecido que a los fines del presente trabajo, se centrará la atención en un único

## Tributación Ambiental

instrumento, a saber, los impuestos ambientales, el resto, se menciona a título informativo.

**Cuadro 3. Instrumentos utilizados en la política medioambiental.**

Estrategias basadas en la información	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Información pública</li> <li>• Análisis del ciclo de vida de los recursos ambientales (renovables y no renovables)</li> <li>• Contabilidad medioambiental</li> <li>• Elaboración de informes</li> <li>• Auditoría ecológica</li> <li>• Etiquetado de productos</li> <li>• Normas de responsabilidad civil</li> </ul>
Instrumentos basados en los incentivos	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Supresión de subvenciones a actividades contaminantes</li> <li>• Impuestos ambientales</li> <li>• Evaluación del impacto ambiental</li> </ul>
Normativas basadas en las directivas	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Niveles de emisión</li> <li>• Licencias y permisos</li> <li>• Prohibiciones</li> </ul>

**Fuente:** Elaboración propia a partir de datos de la Agencia Europea de Medio Ambiente (AEMA), 2000.

## **Tributación Ambiental**

---

El principal problema que surge al momento de definir estos términos, es la estimada cantidad de acepciones que existen para el mismo: impuesto ambiental, impuesto verde, impuesto ecológico, ecotasa, eco-impuestos, etc. Además existe gran diversidad de definiciones referidas a los impuestos ambientales en función del organismo, asociación o experto que se tenga en cuenta. Sin embargo, todas ellas se direccionan hacia un mismo punto: son impuestos que gravan a aquellas actividades económicas que provocan externalidades medioambientales negativas.

En relación a la finalidad recaudatoria de los tributos, para contribuir a los gastos públicos, es lo que la doctrina denomina finalidad fiscal, para distinguirla de las finalidades extra fiscales que se les puede adicionar.

La utilización de un impuesto con fines de ordenamiento y, en general, con objetivos distintos a los estrictamente recaudatorios, es tan antigua como el impuesto mismo. No obstante, es menester precisar que no es posible concebir un tributo que sea puramente recaudatorio y ajeno a cualquier efecto no fiscal, como tampoco sería posible encontrar tributos exclusivamente extra fiscales. En la práctica, se detecta una mezcla de impuestos que persiguen fines recaudatorios y fines extra fiscales; así lo señala Checa González (1983).

De todas maneras, existen tributos que se han creado expresamente con fines extra fiscales, actuando así el pago de los mismos como incentivo o desincentivo a ciertas conductas que el legislador pretenda fomentar o desincentivar respectivamente, el caso de los tributos ambientales, los que sí se pueden denominar tributos no fiscales o extra fiscales, con el que designa un conjunto de obligaciones patrimoniales

## **Tributación Ambiental**

---

coactivas. En la doctrina alemana se los conoce como impuestos no financieros o de ordenamiento.

La relación imposición y extra fiscalidad es tan importante, que la función fiscal y extra fiscal del tributo constituye un fenómeno inescindible que se presenta como las dos versiones de una misma realidad.

En igual sentido, Checa González (1983), señala que no se puede sostener que los impuestos tengan la única misión de recaudar, sino que deben conseguir otros fines constitucionales. Incluso hay varios ordenamientos jurídicos que han recogido la finalidad extra fiscal dentro de la noción del tributo y de las facultades del Fisco. A título ejemplificativo, se puede citar a la Ley General Tributaria Española y la Ordenanza Tributaria Alemana.

En 1963, la Ley General Tributaria Española en su artículo 4, establecía que: “los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos han de servir como instrumentos de la política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional”. En la actualidad, este criterio no ha cambiado ya que la normativa española sostiene que “los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la Ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos. Los Tributos además de ser medios para obtener los recursos con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos

## **Tributación Ambiental**

---

públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución” (Art.2).

Por su parte, la Ordenanza Tributaria Alemana establece en su artículo 3.1 que: “La obtención de recursos puede constituir un fin secundario”.

Morel (2010), refiere a que la preservación del medioambiente, es hoy una forma de evitar gastos públicos futuros, con la finalidad de corregir muchas veces lo inevitable, por ello, la tributación ambiental con fines extra fiscales dirigida a motivar, fomentar o reconducir conductas reñidas con el medioambiente, surge precisamente para evitar en el futuro la creación de tributos o incrementar presión tributaria, con la finalidad de obtener recursos para destinarlos a los gastos públicos ambientales.

Aclara además, que al implementar tributos ambientales con fines extra fiscales se debe mensurar el costo-beneficio equitativamente repartido en la población y su estricta implementación temporal, de acuerdo al logro del objetivo propuesto.

Si bien el fin principal de los tributos ambientales no sea el recaudatorio, no se desvirtúa por ello su naturaleza tributaria, ni tampoco se deja de lado la persecución de fines recaudatorios para el sostenimiento de los gastos públicos.

Las principales críticas a los tributos ambientales desde el punto de vista de su extra fiscalidad se refieren a la función que desempeñan (no recaudatoria), a su aparente carácter sancionador y a la pretendida transgresión del principio de capacidad contributiva.

## **Tributación Ambiental**

---

Contra la primera de estas críticas, que describe a la función no recaudatoria, se encuentra ausente en los tributos ambientales, porque es contraria a su naturaleza la carencia de fines recaudatorios.

Contra la segunda crítica, que describe a su carácter penalizador, con base en el cual un sector alega que se estarían imponiendo sanciones tipo multa bajo el ropaje jurídico de tributo ambiental, debe aclararse que no se está en presencia de actos ilícitos que deban ser sancionados, porque para ello existe legislación penalizadora pertinente. Se trata de establecer tributos sobre actividades lícitas que producen daños ambientales, actividades que han sido soportadas por la sociedad en su conjunto y de carácter ordinario, pero no por ello debe manifestarse desinterés sobre los efectos perjudiciales que producen al medioambiente.

Contra la tercera de las críticas, su supuesta transgresión al principio de capacidad contributiva, si bien, los tributos ambientales son aquellos en los que el hecho que origine la obligación de pago como el modo de cuantificación de ese pago han considerado la capacidad económica del contribuyente, es conocido que el acatamiento real de estos elementos se pueden encontrar en el ámbito de los impuestos directos. No obstante, en el ámbito de los impuestos indirectos, estos pueden no reflejar necesariamente la capacidad económica gravada, como por ejemplo, el caso del Impuesto al Valor Agregado (IVA).

Ahora bien, en los tributos ambientales, explica Casado Ollero (1991), que en la medida en que un sujeto perjudique el medioambiente o produce mayores costos sociales como consecuencia de sus conductas, está demostrando, indirectamente, una manifestación de capacidad económica susceptible de ser objeto de gravamen

## **Tributación Ambiental**

---

mediante estos tributos, siendo así que si desea realizar una actividad económica que degrada o deteriora el medio ambiente debe asumir los costos medio ambientales que genere con tal actividad.

Por lo explicado, queda claro que los tributos ambientales respetan el principio de capacidad contributiva y aun cuando sean extra fiscales los fines perseguidos con su creación , ha de entenderse que su capacidad recaudatoria no tiene por qué ser nula; y además, se debe tener presente que estos tributos, en la mayoría de los Estados, cuentan con legislación y respaldo constitucional, pues por lo general, la protección del medioambiente se encuentra establecida en el nivel superior de sus ordenamientos jurídicos.

A los fines de continuar desgranando conceptos y destacando los aspectos relevantes, los tributos ambientales se pueden clasificar según la OCDE (1993), en:

- a) Impuestos especiales sobre productos.
- b) Impuestos generales sobre consumos e insumos,
- c) Impuestos sobre las emisiones,
- d) Impuestos diferenciales, subsidios e incentivos,
- e) Certificados Verdes,
- f) Permisos de emisión – Licencias negociables,
- g) Depósitos reembolsables

A continuación, se desarrolla la clasificación enunciada precedentemente y desarrollada por la OCDE, de manera particular.



## **Tributación Ambiental**

---

a) Impuestos especiales sobre productos: Se aplican a bienes contaminantes, en cualquier etapa, industrial, de consumo o de residuo.

Como ejemplo, el mismo se aplica sobre pesticidas, aceites, lubricantes, azufre en los combustibles, fertilizantes, baterías, envases no retornables.

b) Impuestos generales sobre consumos e insumos: Si se trata de vincular la imposición indirecta con el resultado ambiental, se puede señalar la idea de un tributo sobre la contaminación añadida vinculado a la contaminación, para aumentar el costo del producto y desalentar la demanda de consumo de los bienes y servicios que sean inaceptables en términos medioambientales.

La función de un impuesto de este tipo es reducir la contaminación a nivel global sobre la capa de ozono.

c) Impuestos sobre las emisiones: En los impuestos sobre las emisiones el hecho imponible lo configura la emisión de sustancias o gases contaminantes.

Las desventajas que surgen de la aplicación de este tipo de impuestos es: que estos sistemas no guardan relación con los sistemas tributarios vigentes, y que son difíciles de controlar, ya que deben ser monitoreados. Se basan en la cantidad y/o calidad de las descargas contaminantes al ambiente. Los mismos se fijan en función del volumen de emisión y del grado de daño ecológico, denominados “impuestos de Pigou”.

d) Impuestos diferenciales – subsidios – incentivos:

d.1) Impuestos diferenciales: Se emplean como incentivos en el área de transporte. Se aplican impuestos elevados a los vehículos contaminantes, para que se logre la compra de automóviles limpios. Estos se utilizan en muchos países para diferenciar los precios de las naftas, con un mayor valor para las que contienen plomo.

## **Tributación Ambiental**

---

Estos impuestos forman parte de los sistemas tributarios, son incentivos y aplican el principio quien contamina paga.

d.2) Subsidios: La diferencia entre un impuesto y un subsidio es que con el impuesto que se aplica a la empresa, la misma tiene un incremento de costos y una reducción de su producción. Pero con el subsidio puede ser un ingreso adicional sin efecto en la contaminación o quizás que provoque su aumento. Por ello, los subsidios se deben otorgar con la condición de que se reduzca la contaminación.

Esto modifica, según Macor (2000), el principio adherido por la OCDE de “quien contamina paga” a “paga quien es contaminado”, según qué impuesto sea hasta pueden pagar los que son contaminados y los que no lo son.

Estos subsidios que se ofrecen a las empresas pueden consistir en una reducción tributaria – que puede ser una deducción especial en el impuesto a la renta sobre la parte del costo de equipos depuradores – a cambio de evitar la contaminación.

d.3) Incentivos: Los estímulos tributarios son incentivos económicos que tienen naturaleza tributaria. Con estos incentivos se puede financiar de manera indirecta la reconversión tecnológica empresarial para el cuidado del medioambiente.

Los incentivos pueden ser préstamos con plazos especiales para los tomadores o tasas de interés reducidas con relación a los valores de mercado, desgravaciones impositivas o incentivos y premios por la eliminación de residuos o desechos.

e) Certificados verdes: Son títulos negociables que justifican que los sujetos están empleando energías limpias, como la producción de energía eléctrica partiendo de una fuente renovable.

Esto produce dos efectos:

## **Tributación Ambiental**

---

- Se protege al medioambiente y se evita el agotamiento de los recursos no renovables,

- Las fuentes de energía renovables colaboran en la mitigación del cambio climático, ya que no liberan gases de efecto invernadero a la atmósfera.

f) Permisos de emisión. Licencias negociables: Constituyen una política de incentivos pero, al contrario que los impuestos, descentralizada, se apoya en el mercado porque consiste en la creación de un mercado de permisos de emisión. La autoridad ambiental opera como el banco central cuando regula la oferta monetaria.

En este sistema de permisos de emisiones negociables, se crea un nuevo tipo de derecho de propiedad, consistente en el derecho a emitir sustancias contaminantes. Los permisos son negociables, es decir, todos los que tengan licencia para intervenir en este mercado pueden operar al precio que convengan quienes participen.

En cuanto a su principal ventaja en relación a impuestos, es la seguridad en el volumen de reducciones.

g) Depósitos reembolsables: El consumidor paga un depósito al efectuar la compra. Al devolver o retornar el envase vacío a un centro de recuperación o desechos, percibe un reembolso del depósito, siendo el mismo la subvención.

Esta restitución se dirige a la reducción del daño ambiental que, de otra forma, se produciría en los desperdicios o vertidos ilegales.

La OCDE define este sistema como un depósito (tributario) recaudado sobre un producto potencialmente contaminante, a devolver cuando el envase se retorna a un almacén, punto de tratamiento o reciclaje. Se puede utilizar en botellas, aceite lubricante usado, baterías de automóviles, pilas de mercurio, etc.

## **Tributación Ambiental**

---

La aplicación de los tributos ambientales desarrollados precedentemente, constituye un medio directo para atribuir un valor económico a la utilización de los bienes ambientales, obligando al sujeto pasivo del tributo a internalizar los costos que tal uso representa. De esta manera, se consigue no solo modificar el comportamiento de los administrados sino también, y como consecuencia inmediata de ello, obtener recursos para destinarlos a la protección del medioambiente.

Salassa Boix (2013), menciona en la publicación: “Cuestiones elementales de la tributación ambiental”, que los tributos ambientales (o ecológicos) poseen las características generales que han de guiar a todo gravamen ultra fiscal: a) pertenece a la categoría genérica de “tributos”, b) su principal finalidad es de carácter extra fiscal (protección ambiental), pero sin despojarse nunca de su finalidad recaudatoria, que pasa a un segundo plano, c) carece de naturaleza sancionatoria, d) salvo en el caso de las contribuciones especiales, es irrelevante que haya asignación ambiental de los fondos recaudados.

En otro orden de ideas, los principios que rigen para la tributación ambiental, no entran en conflicto con los principios tributarios generales mencionados en el marco teórico de esta investigación, todo lo contrario, se complementan y potencian recíprocamente. A su vez, patentizan la importancia que revisten los tributos ambientales como instrumentos de protección del medioambiente. Entre estos principios, se mencionan:

✓ Principio de ubicuidad: Se traduce en las exigencias de proteger el ambiente por todos los instrumentos existentes. Este principio está dirigido a evitar, según doctrina, problemas de armonización ambiental en el ámbito de la Unión Europea (UE), basado en valores mínimos que orienten a los Estados miembros a

## **Tributación Ambiental**

---

adoptar medidas de protección ambiental más eficaces en virtud de las exigencias regionales y locales. El artículo 174 del Tratado de la Comunidad Europea (TCE) señala como objetivo de la política ambiental “alcanzar un nivel de protección elevado” teniendo en cuenta las diferentes realidades en cada uno de los Estados miembros.

✓ Principio de sostenibilidad: Se refiere a una política y a una estrategia de desarrollo económico y social continuo.

Su formulación más concreta se encuentra en un informe de las Naciones Unidas (UN), en el que se define al desarrollo sostenible como “aquel capaz de satisfacer las necesidades del presente, sin comprometer las capacidades de las futuras generaciones para satisfacer las suyas”.

La importancia de este principio es que pretende modular e integrar dos valores necesarios para la humanidad: el crecimiento económico del que se derive una mejor calidad de vida material y la protección del medioambiente.

✓ Principio de prevención y cautela: Indica la inexistencia de certeza científica sobre la peligrosidad de cualquier actividad, es decir, que no se conoce el daño que determinada acción provocará, por lo que ante la duda razonable, se deben ejecutar las medidas pertinentes a fin de contrarrestar el posible riesgo, así, se dice que la mera sospecha de daños futuros exige la adopción de medidas cautelares.

Dicho principio está contenido en el artículo 174.2 TCE que establece la obligación a los poderes públicos, de velar por la “utilización racional de recursos naturales”.

## **Tributación Ambiental**

---

Es también conocido como principio de actuación o corrección en la fuente. Se pretende con su aplicación evitar futuros daños al medio ambiente de carácter irreversible.

✓ Principio o teoría de los “costos de transacción”: Se desprende del teorema de Coase por el que las partes se pondrán de acuerdo y encontrarán una solución eficiente, si los costos de transacción son suficientemente bajos. El concepto coasiano es de difícil aplicación si la negociación no se realiza entre pares, como suele suceder en las relaciones entre los que producen y los que consumen.

✓ Principio Quien contamina paga: Propugna la creación de instrumentos tributarios que cumplan con una doble finalidad: disuadir y resarcir.

Este principio demanda que sea el que degrada quien soporte el costo de las medidas de reducción de la degradación, impuestas por la Administración para conseguir los niveles aceptables de calidad ambiental.

Como manifestación del principio de solidaridad supone la creación de la tendencia de internalización de los costos sociales inducidos por la degradación ambiental.

La recomendación de la OCDE de 1974 establecía que, en términos generales, los países no deberían apoyar a los degradantes con subvenciones, beneficios fiscales o cualquier otra medida económica, por el contrario se los debería castigar. No se trata solo de identificar a quien degrada para hacer que pague, sino que, coincidiendo con la vía tributaria, la distribución de los costos ambientales se realice entre los que usan, disfrutan o explotan los recursos naturales.

Este principio, ha sido el enfoque rector de la mayoría de políticas de desarrollo de la fiscalidad ambiental, al incluir los costos ambientales en el precio de



## **Tributación Ambiental**

---

los bienes y servicios generados, es sin dudas, el que mayormente alienta la creación de tributos ambientales.

En síntesis, este principio significa:

-Desde un punto de vista jurídico: Responsabilizar económicamente a los agentes contaminantes de la adopción de medidas por los entes públicos tendientes a disminuir o evitar la contaminación.

-Desde un enfoque económico: Supone trasladar al precio de los productos contaminantes los costos sociales derivados del deterioro ambiental. Lo que se pretende es integrar la economía ambiental en el circuito de la economía productiva tradicional.



**Capítulo 3: Estructura de los tributos ambientales**





## **Tributación Ambiental**

### **Capítulo 3 – Estructura de los tributos ambientales**

---

El presente capítulo, inicia analizando la estructura de un sistema tributario ambiental constitucional acorde con los objetivos de las políticas económicas y ambientales de los países que es muy compleja, ya que las empresas no poseen conciencia sobre el daño ambiental y su fin último es generar renta. Las controversias entre la generación de renta y el cuidado de los recursos naturales ha dificultado la conformación de un sistema tributario ambiental armónico con los intereses económicos de los empresarios y la perduración de los recursos renovables y no renovables para las futuras generaciones.

La construcción del tributo ambiental posee fases las cuales la primordial es definir las normas marco y los diferentes mecanismos a utilizar como tributo ambiental y concretar su diseño, es decir, que su definición esté indexada en sentido más amplio de las prestaciones pecuniarias reguladas por el Derecho Público como los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales. En este ámbito, hay que incluir los beneficios fiscales y otras medidas desgravatorias de carácter fiscal.

Las doctrinas tributarias recomiendan que el tributo debe estipular el hecho imponible, el sujeto pasivo, la base imponible, el tipo de gravamen, las exenciones totales o parciales, deben presentar una estructura lógica que atienda al propósito fiscal y extra fiscal de que se trate, siendo la manera más apropiada para viabilidad del proyecto de un sistema tributario ambiental que contenga tributos óptimos.

En los impuestos en general, el monto del recurso está en relación directa con la capacidad contributiva del sujeto pasivo o contribuyente (renta, consumo o posesión de riqueza), para las cuestiones ambientales será entonces la capacidad

## Tributación Ambiental

---

contributiva sostenible, como índice de valoración, cuya ponderación será el interés general, que como se conoce no es un hecho económico identificado por el mercado (Rosembuj, 2006).

Lo que se deberá observar en este tipo de normas tributarias ambientales, es el principio de capacidad contributiva o económica, por ser un principio caracterizador de la tributación, como se mencionara en el marco teórico del presente trabajo en el apartado correspondiente a los principios tributarios constitucionales; y si se deja de observar dicha manifestación se correrá el riesgo de que se considere como confiscatorio, el legislador deberá tenerlo como premisa máxima.

Ahora, puede suceder que una actividad realizada por un agente económico (sujeto pasivo), presente una alta capacidad contaminante en términos de volúmenes de emisiones, por ejemplo, pero al mismo tiempo una baja capacidad contributiva en términos económicos.

Entonces la actividad del Estado para corregir estos casos estará bajo la óptica de su función preservadora “a priori”, o a través de la figura de resarcir o recomponer “a posteriori”, que no son objeto del presente trabajo.

Se recuerda que, frente al daño ambiental concreto, lo prioritario que indica la Constitución Nacional en el ya citado artículo 41 es, “recomponer o llevar a su estado anterior al daño”, pero no en todos los casos de degradación ambiental se podrá llevar al estado original la situación, por lo tanto, en éstas situaciones será necesario resarcir.

## **Tributación Ambiental**

---

En materia medioambiental, se debe acudir a un alto grado de detalle con el fin de definir el bien ambiental a tutelar y la actividad productiva extractiva o de consumo que tiene asociado un daño ambiental.

De acuerdo a la OCDE, los problemas que se pueden suscitar en caso de definir un tributo a posteriori, se los identifica como:

- Ausencia de posibles cambios tecnológicos que puedan ser fomentados por el Estado,

- Ausencia de posibilidad real de medir el daño,

- Falta de competencia de los poderes públicos para introducir tributos ecológicos y su complejidad administrativa consiguiente.

- Diferentes costos de reducción marginal de daño de los agentes económicos.

No es aconsejable la instrumentación de un tributo ambiental tan elevado que transforme en prohibitiva la actividad contaminante, esto es campo de actuación de la instrumentación de medidas sancionadoras o penales, además de la probable inconstitucionalidad por confiscatoriedad tributaria.

Los impuestos que tienen como base la capacidad contributiva de renta o riqueza se agrupan como directos. La capacidad de contaminar puede ser un indicio de capacidad contributiva, por consiguiente, se pueden crear impuestos directos, por ejemplo: Impuesto sobre las emisiones contaminantes de la atmósfera.

La base imponible y alícuota, pueden estar de acuerdo a los volúmenes de extracción o producción y del grado de daño ambiental.

## **Tributación Ambiental**

---

Su objetivo puede ser desactivar conductas nocivas e incentivar desarrollo e investigación de tecnologías más amigables con el medio ambiente.

Sobre los impuestos directos, se debe advertir que la introducción de la variable ambiental deberá ponderar situaciones como los casos de empresas con características monopólicas, donde la carga del impuesto ambiental con el objetivo de inducir a cambiar la producción de bienes contaminantes por otros que no lo son, posiblemente será trasladada a los consumidores, ofreciendo un producto a mayor precio. En conclusión, el objetivo ambiental buscado no se cumple, pues da lo mismo reemplazar esos bienes contaminantes por otros no contaminantes.

Vaquera García (1999), menciona que un índice de capacidad económica sostenible puede medirse más cómodamente a través del consumo, es entonces el ámbito de los llamados impuestos indirectos, donde por definición, la capacidad contributiva es el consumo.

Pueden incidir en los insumos de producción o en el consumidor sobre bienes que, en ambos casos, su utilización puede causar daño ambiental como por ejemplo, el uso de combustibles cuyo origen son los recursos no renovables fósiles como el petróleo.

Los impuestos indirectos son reales, al no considerar condiciones personales o subjetivas de los sujetos pasivos como en el caso de los impuestos directos, conllevan una mejor condición para ser elegidos como adecuados para una tributación ambiental cuando, bajo el criterio distributivo, un gasto de protección ambiental se reparte entre más contribuyentes-beneficiarios.

## **Tributación Ambiental**

---

Predomina la objetividad, al llevar a cabo una actividad (consumo) realizada por el hombre, con la característica de contaminante o dañosa del medio ambiente, cuyos bienes ambientales son inmateriales y de propiedad colectiva, por ejemplo, el aire.

No obstante ello, pueden tener matiz de subjetividad, por ejemplo, cuando se aplica una alícuota diferencial inferior a aquellos productos que se comercialicen y que sean de una canasta de bienes que tengan relación con el mínimo vital para la subsistencia humana y más aún, puede ser con un reintegro explícito, del impuesto recaudado, a los sujetos consumidores de menores ingresos.

Los impuestos convencionales indirectos cuya capacidad contributiva es el consumo, por ejemplo, el Impuesto al Valor Agregado en la República Argentina, tienen un efecto regresivo, en tanto que a los sectores de menores ingresos les afecta de manera tal que inciden proporcionalmente en mayor medida, llegando a igualar la ecuación de consumo e ingreso, sin posibilidad de ahorro.

Señala Morel (2010) que la doctrina sostiene la no conveniencia de fomentar una proliferación de impuestos indirectos ambientales, meramente recaudatorios y que atenta contra el conjunto del sistema tributario.

A su vez, Vaquera García (1999), indica que la doctrina calificada propone la creación de un impuesto con característica ambiental, monofásico y en la etapa de fabricación de bienes contaminantes.

No se debe perder de vista que uno de los objetivos de la tributación ambiental consiste en restringir la producción o consumo de bienes contaminantes del medio



## **Tributación Ambiental**

---

ambiente, para que sean suprimidos del mercado o reemplazados por otros con características más acordes con criterios de preservación.

En la fabricación de bienes contaminantes, el responsable jurídico de que se produzca ese deterioro ambiental, es el consumidor (Pérez de Ayala, 1995). Si bien la fabricación ya erosionó el medio ambiente, a través de la cuota tributaria el consumidor intervendrá disminuyendo su consumo.

Refiere a que al consumidor, hay que proporcionarle la suficiente información para convencerlo que lo que paga por un bien contaminante, tiene esa cuota tributaria, cuyo destino – recaudador o incentivador – conlleva una finalidad protectora del medio ambiente.

El consumidor final jugará un rol muy importante. Presionará sobre la producción al modificar su comportamiento de no consumir bienes y servicios asociados a daño ambiental, logrando introducir un elemento que seguramente producirá efectos en el comportamiento empresarial, que tratará de cambiar sus formas de producción por métodos más asociados al cuidado del medio ambiente y también en el Estado, quien deberá instrumentar políticas de acompañamiento a esas decisiones.

En este orden de ideas, la responsabilidad por el daño ambiental es compartida, entre los fabricantes, consumidores y el poder público.

En cuanto a los objetos ambientales, la tipificación de hechos, actos o fenómenos que tengan asociada una directa degradación potencial o real sobre un bien ambiental, por ejemplo: La emisión de contaminantes a la atmósfera, aquí yace una

## **Tributación Ambiental**

---

actividad (productora o consumidora de bienes materiales) y un bien ambiental y colectivo a tutelar o proteger (la atmósfera terrestre).

El objeto debe definir con precisión el daño o riesgo ambiental, la incidencia negativa que se quiere alcanzar con el gravamen, o bien, una finalidad positiva, estimulando actuaciones protectoras con el medio ambiente.

No es suficiente una declaración de la finalidad generalista ambiental del tributo, sino que debe surgir de las regulaciones efectivas del mismo – sujetos pasivos, base imponible, etc. – caso contrario, puede emerger un doble impacto tributario sobre un mismo objeto de otro tributo recaudatorio.

Cuando prevalece el principio de la divisibilidad, cada hecho imponible individualmente estará sujeto al tratamiento que la ley del impuesto le otorga, en cambio, cuando emerge el principio de la unicidad, puede suceder que un hecho imponible ambiental, individualmente gravado, sea prestado conjuntamente con otro no ambiental, con un tratamiento de exención, no gravabilidad o de alícuota menor, quedando en consecuencia toda la operación sujeta a este último tratamiento y no pudiéndose llevar a cabo el objetivo perseguido por la tributación ambiental.

En relación a los sujetos, son quienes hacen uso de las fuentes económicas que están asociadas a un daño ambiental concreto (principio de “quien contamina paga”).

Herrera Molina (2000), alude que la doctrina distingue cuatro posibles situaciones:

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



## **Tributación Ambiental**

---

- 3) Todos los integrantes de una cadena productiva contaminante y;
- 4) Quien contamina y está en condiciones de evitarla.

En definitiva, el legislador deberá elegir el sujeto legal pertinente a los fines de hacerlo responsable del ingreso del costo social contaminante.

Acudiendo al principio de quien contamina paga, aconseja la obligada vinculación a que el sujeto contaminador sea quien soporte la prevención o reparación del daño causado al medio ambiente.

La recomendación del Consejo de la Unión Europea N°75/436 del 3 de marzo de 1975, señala que los principales instrumentos de los Estados en materia de medio ambiente, son las normas y los tributos.

Los sujetos llamados a soportar el tributo, tienen que tener una relación concreta y medible con la actividad contaminante.

En cuanto a las alícuotas, introducir alícuotas ambientales diferenciales sobre bienes y servicios que están asociados a una degradación o daño sobre un bien ambiental.

Es factible introducir el concepto de alícuotas progresivas de acuerdo a unidades de contaminación (por producto o consumo) que afecten a los bienes ambientales, es decir, que quien más contamina más debe pagar a través de alícuotas diferenciales crecientes (Jarach, 1983).

Así, las empresas con emisiones contaminantes, deberán comparar lo que cuesta el tributo con el costo marginal de descontaminar, de tal forma que a partir de



## **Tributación Ambiental**

---

determinado nivel de producción contaminante le resulte más caro producir (por el costo tributario), que dejar de producir.

En relación a la base imponible, deberá estar sujeta a un daño ambiental concreto y una precisa descripción del valor sostenible.

Rosembuj (2006), la define como: “el valor sostenible representa el costo social y económico de la acumulación y conservación del capital ambiental”.

Esto es de suma importancia. La contaminación debe ser medida en magnitudes ambientales precisas, porque se corre el riesgo de tener una buena definición del hecho imponible, que al momento de su cuantificación, sea de tal complejidad que se desdibuje el objetivo ambiental buscado de incentivo y de conciencia ambiental.

La medición objetiva de la base imponible, debe permitir un debido cálculo de proporcionalidad entre el costo social producto de la contaminación y la capacidad contributiva, así las posibles desigualdades sean reducidas al mínimo.

Si ahora se agrega al análisis, la introducción de la variable ambiental, cuyo objetivo es incentivar cambios de conductas y reducir la contaminación, esto puede estar en conflicto con la debida proporción, enunciada en párrafo anterior, cuando el gravamen para cumplir esos objetivos es de tal magnitud que provoca su inconstitucionalidad, no siendo entonces idóneo el tributo.

Herrera Molina (2000), menciona que la doctrina se inclina por evitar esto último, con la creación de sistemas de medición directa de contaminación, por ejemplo: medidores.

## **Tributación Ambiental**

---

Además, para establecer adecuadamente la base imponible, previamente se deberá definir en qué momento se aplicará el tributo.

El diseño de los tributos ambientales deberá estar encaminado al mejoramiento de la calidad del medio ambiente, por ello, se mencionan sus características:

✓ Los tributos ambientales son los instrumentos con mayor eficacia medioambiental, ya que entre sus objetivos está el de modificar determinados comportamientos no deseables de los agentes económicos contaminantes y alcanzar los objetivos medioambientales con el menor costo.

✓ Son instrumentos diseñados de forma adecuada que permiten mejorar la calidad del medioambiente.

✓ Son instrumentos flexibles porque se adaptan con más facilidad a la regulación directa.

✓ Se autofinancian porque son instrumentos que no representan una carga sobre el presupuesto y, además, son una fuente potencial de ingresos para el sector público.

✓ Incentivan los avances tecnológicos ya que constituyen un importante incentivo para la investigación y desarrollo de nuevas tecnologías menos contaminantes.

✓ Generan un doble dividendo como resultado de su aplicación, ya que si su introducción se plantea en un marco de neutralidad en cuanto a los ingresos se puede aprovechar para reducir impuestos que crean distorsiones indeseables.

Señala Salassa Boix (2016), que en la República Argentina existe preocupación y la necesidad de hacer frente a las diferentes problemáticas



## **Tributación Ambiental**

---

ambientales, las cuales afectan a los distintos niveles de gobierno, en especial a los de carácter local (inundaciones, sequías, calidad del aire, deforestación, entre otras).

Teniendo en cuenta que los municipios argentinos padecen diferentes problemáticas ambientales, que son el nivel de gobierno más idóneo para promover la protección del medio ambiente por encontrarse en contacto directo con grupos poblacionales de similares valores, características, necesidades y que el Derecho Tributario con todo su instrumental disponible ofrece un valioso aporte, no se puede dejar de reconocer las principales dificultades que enfrentan los municipios a la hora de dictar medidas tributarias ambientales, como por ejemplo, la falta de conocimiento sobre la naturaleza jurídica de las medidas tributarias ambientales o la competencia tributaria de los entes locales para regular tales medidas.

El artículo 123 de la Constitución Nacional establece: *“cada provincia dicta su propia constitución, conforme a lo dispuesto por el artículo 5 asegurando la autonomía municipal y reglando su alcance en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero”*.

Este reconocimiento constitucional, implica una serie de facultades como la potestad para dictar medidas tributarias, entre las que se podrían ubicar a las de carácter ambiental; aunque deberá reconocer sus límites derivados de la Carta Magna y fundamentalmente de los que surgen de la Ley de Coparticipación N°23548, dependiendo de que se trate de un tributo vinculado o no a una actividad estatal específica.

*“[...] El hombre trata a su madre la tierra y a su hermano, el aire, como cosas que se pueden comprar y devastar, para venderlas como si fueran ovejas o bolas de colores. Su voracidad acabará por devorar la tierra, no dejando tras de sí otra cosa que un desnudo desierto. La tierra no pertenece al hombre, es el hombre quien pertenece a la tierra”. (Carta Seattle, 1855: Jefe Indio Noah Seattle al Presidente de los USA, Pierce)*

## V. Conclusiones y recomendaciones

## **Tributación Ambiental**

---

Del presente trabajo de investigación, surgen las conclusiones y recomendaciones que se describen a continuación:

I. Se receipta una realidad ambiental con una tendencia acumulativa del deterioro del medioambiente y su insuficiente preocupación, sin lugar a dudas, produce un impacto negativo en el bienestar de la actual generación e impredecible en las generaciones futuras, no será neutral todo lo que se haga.

II. Con las experiencias internacionales, ha quedado en evidencia que el futuro de la humanidad y de nuestro planeta está en nuestras manos; es un reto para las instituciones reguladoras en materia tributaria – ambiental, que deben diseñar instrumentos de gestión hacia el bien jurídico protegido (medio ambiente) que sean efectivos y económicamente eficaces en el logro de la tutela ambiental.

III. Del análisis de prácticas internacionales, la aplicación de instrumentos económicos en los sistemas fiscales avanzados, particularmente los tributos ambientales, se ha revelado como una experiencia muy positiva desde la inicial preferencia por reglamentaciones normativas, a raíz primordialmente de la vertebración y reestructuración de modelos fiscales sobre la base de objetivos medioambientales: Finlandia, Noruega, Dinamarca, Holanda y sobre todo Suecia, con impuestos sobre la energía, sobre emisiones de dióxido de carbono y sobre fertilizantes y pesticidas.

IV. Es relevante lo que ha quedado demostrado con lo que sugiere la teoría del doble dividendo, es decir, que si los ingresos por tributos ambientales se utilizaran para reducir otros tributos distorsivos de la actividad económica – como los impuestos

## **Tributación Ambiental**

---

que gravan el trabajo – o las igualmente distorsionadoras contribuciones a la seguridad social, se podría mejorar la economía a la vez que, el medio ambiente.

V. El desarrollo se fundamenta en una idea muy simple: el desarrollo es sustentable si las generaciones futuras pueden heredar un medioambiente que al menos sea igual al que hemos recibido de las generaciones precedentes. Este desarrollo conlleva la aplicación de tres principios; el principio de precaución que favorece una actuación más preventiva que restauradora; el principio de solidaridad entre las generaciones actuales y futuras, y entre todos los colectivos humano del planeta; y el principio de participación del conjunto de agentes sociales que poseen mecanismos de decisión.

VI. Para que se produzcan cambios positivos en el medioambiente, orientados al desarrollo sostenible, deben basarse en pilares esenciales como el social, el económico y el ambiental. La primera obligación del ciudadano es tomar conciencia del problema ambiental con una reacción proactiva. Con relación a la Educación Ambiental, ¿están las instituciones educativas desarrollando concientización sobre esta problemática? ¿En todos los niveles educacionales, no se le debería dar prioridad a dicho campo de conocimiento?

VII. El diseño y la implementación de tributos ambientales no es una tarea sencilla, de todos modos, se deberían crear sistemas tributarios que miren hacia el futuro, observando una correcta determinación de la base imponible que pudiera medir en forma objetiva el efecto producido por las contaminaciones al aire, suelo y agua.

VIII. Su principal objetivo es la internalización de externalidades negativas (contaminación ambiental); además de caracterizarse por tener la finalidad de resarcir

## **Tributación Ambiental**

---

comportamientos contaminantes y aunque en la práctica sean fuente de recursos económicos del Estado, están limitados por los principios y garantías constitucionales.

IX. El Estado debe establecer una adecuada asignación de los recursos privilegiando el bienestar social, aplicando tasas que determinen y reflejen el costo social de la degradación ambiental.

X. El Tributo Ambiental no es una figura sesgada de la Administración, sino un instrumento de la sociedad civil para utilizarlo en función de proteger los intereses colectivos ambientales, un instrumento para desestimular y de carácter fiscal, anclado en la capacidad económica y cuyo impulso debe ser el de disminuir la capacidad de contaminación. ¿De qué manera? De manera redistributiva, previniendo la contaminación mediante mecanismos financieros y de manera disuasiva, creando un sistema de premios y castigos.

XI. La disciplina contable con instrumentos tributarios, puede y debe coadyuvar a la consecución de los objetivos generales de las políticas ambientales y en concreto a la realización de un desarrollo sostenible, lo cual no significa que haya de asumir la responsabilidad de ser la única como si hubiera de ser la salvadora de todos los problemas.

XII. La protección del medio ambiente debe estar presente en todas las políticas y acciones, es también moral, y de difícil solución desde una sola ciencia, el abordaje y las posibles soluciones deben ser tejidos desde las fronteras interdisciplinarias.

XIII. En la República Argentina tradicionalmente el sistema tributario se ha mantenido indiferente a la temática ambiental, con escasa legislación tributaria sobre

## **Tributación Ambiental**

---

el tema de investigación, a pesar de las recomendaciones de los organismos especializados y de las experiencias del mercado que por sí solo, en la práctica, si no tiene legislación que lo regule, no ha evidenciado capacidad para resolver estos problemas.

No caben dudas que, en lo atinente a la disuasión de conductas, las medidas tributarias, ejercen un rol preponderante. En este orden, la incipiente crisis ecológica justifica su intervención – siempre en un marco de razonabilidad – en materia ambiental, mereciendo la atención de la totalidad de la población así como de los poderes del Estado.

En las condiciones expuestas, y en línea con lo prescripto por el Art.41 de la Constitución Nacional, analizado en el marco teórico; este tipo de imposición, resultaría legítima.

Por lo tanto, con el propósito de establecer las pautas para el diseño de un sistema de imposición ambiental o una reforma fiscal verde en la República Argentina, se recomienda establecer un amplio debate; para lo cual podría servir de base la metodología y pautas sugeridas por la Unión Europea para el diseño de tributos ambientales, teniendo en cuenta aspectos analizados en el presente trabajo de investigación, a saber, análisis de las experiencias en políticas fiscales ambientales, estudio del grado de integración de los tributos ambientales en los distintos niveles de los sistemas fiscales como de su aceptación, análisis de la obtención de doble-dividendo, elaboración de un modelo teórico de políticas fiscales ambientales.

Desde la perspectiva fiscal, se deberá tener presente que, aun cuando se legitima y extiende la aplicación de esta tipología tributaria, el esquema visibilizará un





## **Tributación Ambiental**

---

doble beneficio si el Estado (en todos sus niveles, nacional, provincial y municipal), conduce y aplica la recaudación de los tributos ambientales a la efectiva tutela del medioambiente sustentable.



*“Yo creo que todavía no es demasiado tarde para construir una utopía que nos permita compartir la tierra”. (Gabriel García Márquez 1927-2014)*

## VI. Referencias consultadas

**VI – Referencias consultadas**

**Bibliografía consultada:**

ANTONIO, A. (2007). *Impuestos Ambientales*. Buenos Aires: Editorial Osmar D. Buyatti.

GAGO, A.; LABANDEIRA, X.; RODRIGUEZ, M. (2003). *Imposición Ambiental y Reforma Fiscal Verde: Tendencias recientes y análisis de propuestas*. IEF. España.

HERRERA MOLINA, P. (2000). *Derecho Tributario Ambiental*. Madrid: Marcial Pons.

MONTES, D. (2016). *Curso de la asignatura Impuestos III. Lectura 4*. Universidad Empresarial Siglo 21.

MOREL, R. (2010). *Tributación Ambiental. Herramientas de protección del medio ambiente*. Buenos Aires: Editorial Osmar D. Buyatti.

PIGOU, A.C. (1946). *La economía del bienestar*. Madrid: Ediciones Aguilar.

PUIG VENTOSA, I. (2014). *Fiscalidad ambiental e instrumentos de financiación de la economía verde*. Fundación Fórum Ambiental.

ROSEMBUJ, T. (2006). *La Reforma Fiscal Verde*. Editorial La Ley. Revista Imp.Nº18 – pag.2220/1.

ROSEMBUJ, T. (1995). *Los tributos y la protección del medio ambiente*. Madrid: Ediciones jurídicas, S.A.

VAQUERA GARCIA, A. (1999). *Fiscalidad y Medio Ambiente*. España: Lex Nova.

VILLEGAS, H. (2005). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. (5º Ed.) Buenos Aires: Ediciones Depalma.

YABAR STERLING, A. (2002). *La protección fiscal del medio ambiente*. Madrid: Marcial Pons.

### Sitios web consultados:

[http://ambiente.gob.ar/wp-content/uploads/unea2\\_comunicado.pdf](http://ambiente.gob.ar/wp-content/uploads/unea2_comunicado.pdf): Asamblea de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente – UNEA-2. Recuperado el 19 de noviembre de 2016.

[https://ambiente.gob.ar/wp-content/uploads/cepal\\_reforma\\_fiscal\\_amb.pdf](https://ambiente.gob.ar/wp-content/uploads/cepal_reforma_fiscal_amb.pdf): La Reforma Fiscal Ambiental en América Latina. Recuperado el 19 de noviembre de 2016.

[http://www.econ.uba.ar/www/institutos/secretaradeinv/ForoContabilidadAmbiental/trabajos2010/T\\_Ferre\\_Olive\\_legislacion\\_ambiental.pdf](http://www.econ.uba.ar/www/institutos/secretaradeinv/ForoContabilidadAmbiental/trabajos2010/T_Ferre_Olive_legislacion_ambiental.pdf): Foro virtual de Contabilidad Ambiental y Social. Ferre Olive, E (2010). Legislación ambiental y política tributaria. Recuperado el 10 de mayo de 2016.

<http://www.eea.europa.eu/es/>: Agencia Europea de Medio Ambiente. El Tributo Ambiental: Aplicación y efectividad sobre el medio ambiente. Recuperado el 13 de noviembre de 2016.

<http://eforenergy.org/publicaciones.php?cat=2>: Economics for Energy (2013). Recuperado el 11 de abril de 2017.

[http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos\\_trabajo/2003\\_18.pdf](http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2003_18.pdf): Documento N°18/03 – Modelo de Código Tributario Ambiental para América Latina (2003). Recuperado el 11 de abril de 2017.

<http://www.infoleg.gob.ar/>: Constitución de la Nación Argentina. Recuperado el 30 de abril de 2016.



## **Tributación Ambiental**

<http://www.lamjol.info/index.php/DERECHO/article/view/1489>: Latín América

Journals Online. Salassa Boix, R (2013). Cuestiones elementales sobre los tributos ambientales. Revista de Derecho N° 16 pags.125-146. Recuperado el 16 de mayo de 2016.

[http://www.mercosur.int/innovaportal/file/719/1/CMC\\_1991\\_TRATADO\\_ES\\_Asunci\\_on.pdf](http://www.mercosur.int/innovaportal/file/719/1/CMC_1991_TRATADO_ES_Asunci_on.pdf): Tratado del Mercosur. Recuperado el 15 de mayo de 2016.

<http://oecd.org/>: Sitio oficial de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. Recuperado el 22 de noviembre de 2016.

<http://www.rae.es/>: Diccionario de la Real Academia Española. Recuperado el 15 de mayo de 2016.

<http://www.un.org/spanish/esa/sustdev/agenda21/>: Naciones Unidas, Agenda 21 de la Cumbre para la Tierra. Recuperado el 24 de mayo de 2016.

[http://www.unfccc.int/portal\\_espanol/documentacion/items/6261.php](http://www.unfccc.int/portal_espanol/documentacion/items/6261.php): Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático. Recuperado el 5 de junio de 2016.

[http://unfccc.int/portal\\_espanol/informacion\\_basica/protocolo\\_de\\_kyoto/items/6215.php](http://unfccc.int/portal_espanol/informacion_basica/protocolo_de_kyoto/items/6215.php): Protocolo de Kioto. Recuperado el 5 de junio de 2016.

[http://unfccc.int/resource/docs/publications/beginner\\_sp.pdf](http://unfccc.int/resource/docs/publications/beginner_sp.pdf): PNUMA – Guía para comprender el cambio climático. Recuperado el 10 de junio de 2016.



## **VII. Anexos**

**Anexo I**
**Elementos ambientales en las Reformas Tributarias recientes en América Latina**

<b>País</b>	<b>Tipo de impuestos</b>	<b>Utilización de los recursos</b>	<b>Otras características de la reforma</b>
Argentina 2013	Impuesto a automóviles y motocicletas de alta gama, embarcaciones y aeronaves deportivas: del 10% a un rango entre el 30% y el 50%		IR: Cambios en el IRP (aumento del mínimo no imponible) Cambios en la tributación al capital (eliminación de exención de compraventa en acciones y títulos no cotizados)
Bolivia (Estado Plurinacional de) 2007	IRE: alícuota adicional para la minería del 12,5%. Regalía minera acreditable al impuesto sobre las utilidades de las empresas (IUE) (si los precios son bajos)	Sin reciclaje expreso. Consolidación fiscal.	
Brasil 2013	Impuesto sobre los productos industrializados (IPI): extensión de la reducción para vehículos y tasa 0 para ciertos azúcares de caña Reducción de impuestos y tarifas a la energía eléctrica	Sin reciclaje expreso. Consolidación fiscal.	
Chile 2014	Impuesto sobre el carbono	Consolidación fiscal	
Costa Rica 2009-2013	Impuesto de 25 dólares en cada exportación de mercancías que salen por un puesto fronterizo terrestre.	Sin reciclaje expreso. Consolidación fiscal.	
Ecuador 2007-2010-2013	Exclusión de los vehículos híbridos y eléctricos del IVA (tasa 0) Nueva tarifa progresiva del ICE para vehículos híbridos y eléctricos Impuesto ambiental a la contaminación vehicular Impuesto a las botellas de plástico no retornables: 0,02 dólares por unidad	Sin reciclaje expreso. Consolidación fiscal.	IRP: del 25% al 35% (tasa máxima y nuevos tramos) IRE: del 25% al 22% (en 2013)

## Tributación Ambiental

El Salvador 2009-2011-2013	Nuevo impuesto ad valorem al primer registro de vehículos: automotores: del 1% al 8%; navales: del 2% al 10%; aéreos: del 2% y el 5% Nuevo impuesto ad valorem a la venta de combustible con base en el precio internacional del petróleo	Sin reciclaje expreso. Consolidación fiscal.	IRP: del 25% al 30% (tasa efectiva, último tramo) IRE: del 25% al 30% (tasa máxima)
Guatemala 2009-2012	Impuesto sobre circulación de vehículos terrestres, marítimos y aéreos (ISCV): aumentan las tasas y valores mínimos según tipo de vehículo Reducción del 50% del impuesto sobre la circulación de vehículos (2013) Se establece un impuesto específico a la primera matrícula de vehículos automotores terrestres	Sin reciclaje expreso	IRE: del 31% al 25% IRP: de un rango entre el 15% y el 31% (con 4 tramos) a tasas del 5% y el 7% (con 2 tramos) IRP: aumento del mínimo exento asalariado
Honduras 2010-2011-2012	Sobretasa (ecotasa) para la importación de vehículos usados: entre 5.000 y 10.000 lempiras		IR: Aportación solidaria temporal: del 5% al 10% (hasta 2015) Ciertos rubros: del 10% al 25% (bienes muebles o inmuebles, minería y regalías) IRP: aumento del mínimo exento
México 2014	Impuesto al carbono	Financiamiento de proyectos de mitigación específicos que deben demostrar beneficios ambientales tangibles	Sistema de compra-venta de bonos de carbono como mecanismo sustitutivo.
Nicaragua 2009-2012	Aumentos de tasa para vehículos	Sin reciclaje específico	Dividendos e intereses: 10% IRP: aumento del mínimo exento para rentas del trabajo



## Tributación Ambiental

Perú 2007- 2012	Modificación de las tasas del ISC de combustibles, proporcional a la nocividad del combustible Eliminación de la tasa del ISC del 10% a la importación de automóviles nuevos que utilicen gas natural o gasolinas como combustible	Sin reciclaje específico	IVA: Del 19% al 18% IR: Eliminación de exoneraciones a intereses y ganancias de capital Ampliación del gravamen a dividendos
República Dominicana 2012-2013	Aumento de los impuestos especiales (hidrocarburos entre otros) con la introducción de un ad valorem	Sin reciclaje expreso	IRE: del 29% al 27% (2013-2015) Gravamen sobre dividendos (incluidas zonas francas) e intereses de residentes: 10%
Uruguay 2007- 2012- 2013	Incremento de las tasas máximas del impuesto específico interno (IMESI) para vehículos automotores		IRP: del 25% al 30% (tasa máxima)

*Fuente:* Extraído de CEPAL (2014b), Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe, sobre la base de la legislación oficial de cada país.

## **Anexo II**

### **Cuadro sinóptico. Descripción situación actual. Referencias al Modelo de Código Tributario**

Claves:

1. Constitucionalidad: A) Se admiten tributos ambientales pese a la inexistencia de normas específicas; B) Normas específicas sobre protección ambiental; C) Normas específicas sobre tributos ambientales; D) Posible inconstitucionalidad de los tributos ambientales pese a la inexistencia de una prohibición específica.
2. Entidades competentes: A) Federación, Estados/Regiones y Entes Locales; B) Federación y Estados/Regiones; C) Sólo la Federación, D) Sólo los Estados/Regiones, E) Sólo los entes locales. F) Estados y Entes Locales (Municipios)
3. Potestad tributaria de los entes regionales: A) Pueden establecer tributos y regular sus elementos esenciales dentro del marco constitucional; B) Pueden establecer tributos y regular sus elementos esenciales dentro del marco de las leyes federales; C) Sólo pueden establecer tributos y regular ciertos elementos mediante una específica habilitación por ley federal, D) Carecen de poder tributario para establecer y regular tributos aunque pueden gestionarlos. E) No existen Entes Regionales con competencias tributarias.
4. Potestad tributaria de los entes locales: A) Pueden establecer tributos y regular sus elementos esenciales dentro del marco constitucional; B) Pueden establecer tributos y regular sus elementos esenciales dentro del marco de las leyes federales; C) Pueden establecer tributos y regular sus elementos esenciales dentro del marco de las leyes Estatales/Regionales; D) Sólo pueden establecer tributos y regular ciertos elementos mediante una específica habilitación por ley federal; E) Sólo pueden establecer tributos y regular ciertos elementos mediante una específica habilitación por ley Estatal/Regional, D) Carecen de poder tributario para establecer y regular tributos, aunque pueden gestionarlos. F) Carecen de poder tributario para establecer y regular tributos, aunque pueden gestionarlos.
5. Código tributario federal: A) No existe; B) Regula aspectos sustantivos y procedimentales de la parte general; C) Sólo regula aspectos procedimentales de la parte general; D) Regula la parte general y el sistema tributario; E) Sólo regula la parte especial del sistema tributario.
6. Códigos tributarios estatales y regionales: A) No existen; B) Regulan aspectos sustantivos y procedimentales de la parte general; C) Sólo regulan aspectos procedimentales de la parte general; D) Regulan la parte general y el sistema tributario; E) Sólo regulan la parte especial del sistema tributario.
7. Códigos tributarios locales: A) No existen; B) Regulan aspectos sustantivos y procedimentales de la parte general; C) Sólo regulan aspectos procedimentales de la parte general; D) Regulan la parte general y el sistema tributario; E) Sólo regulan la parte especial del sistema tributario.
8. Preceptos ambientales en el código tributario: A) No existen; B) Existen algunas previsiones específicas.

## Tributación Ambiental

9. Tributos ambientales: A) No existen; B) Existen algunas previsiones específicas.  
 10. Beneficios fiscales ambientales: A) No existen; B) Existen algunas previsiones específicas.

Cuadro Sinóptico	Argentina	Brasil	Colombia	Costa Rica	Chile	España	México	Panamá	MCTAL	MCIAT
1. Constitucionalidad	A-B	B	A-B	A	B	B	B	A	---	---
2. Entidades competentes	A	A	C* <sup>2</sup>	F	C <sup>3</sup>	A	A	F	4	---
3. Potestad tributaria de los entes regionales	A	A	A** <sup>5</sup>	E	D	B	A	E	6	---
4. Potestad tributaria de los entes locales	A	A	A** <sup>2</sup>	E	F	D	F	A	---	---
5. Código Tributario Federal	A	D	B* <sup>1</sup>	A	C	B	B	A	---	---
6. Códigos Tributarios Estatales/Regionales	D	E	A*** <sup>7</sup>	B	A	A	B	A	B	B
7. Códigos Tributarios Locales	D	E	B <sup>8</sup>	A <sup>9</sup>	A <sup>10</sup>	E	B	A	---	---
8. Preceptos ambientales en el CT	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A
9. Tributos ambientales	A	B	B	A	A	B	B	B	---	---
10. Beneficios fisc. Ambientales	A	B	B	B	A	B	B	A	---	---

Fuente: Extraído de IEF – Documento 18/03

<sup>2</sup> Colombia no es un Estado federal, “es un Estado social de derecho organizado en forma de República unitaria, descentralizada, con autonomía de sus entidades territoriales, democrática, participativa y pluralista, fundada en el respeto de la dignidad humana, en el trabajo y la solidaridad de las personas que la integran y en la prevalencia del interés general” (Art. 1.º C.P).

<sup>3</sup> Sólo el Estado Central a través del Congreso Nacional.

<sup>4</sup> En relación a las entidades competentes, podemos referirnos a los niveles de Gobierno a los que les es aplicable el MCTAL y en este sentido, los comentarios al artículo 1 sobre el “ámbito de aplicación” (Sección I “Norma Tributaria”, Capítulo I “Disposiciones Generales”, Título I “Disposiciones Preliminares), señalan que dependerá de la estructura constitucional de gobierno adoptada por los diferentes países y el reparto de atribuciones para legislar asignadas a los distintos niveles en materia tributaria.

Por tanto, será aplicable a las entidades de los distintos niveles de gobierno que gocen de potestad y/o competencia tributaria.

<sup>5</sup> Para imponer tasas retributivas y compensatorias ambientales carecen de esta facultad; en este tema tienen el poder para establecer el porcentaje, dentro de los límites, del impuesto predial que se destinará a la recuperación del medio ambiente (art.317 de la Constitución Política).



## **Tributación Ambiental**

---

<sup>6</sup> En el artículo 4 se establece el Principio de legalidad tributaria, que es relativo, especificándose la obligatoriedad de regular por ley el hecho generador y sujeto pasivo, permitiéndose la delegación de facultades para la determinación de la base de cálculo y alícuota o el límite máximo y mínimo de este y el devengo. Esta situación podría ser aplicable tanto a Entes regionales o locales, dependerá de la estructura de cada Estado y de las competencias atribuidas a cada uno de los diferentes niveles de Gobierno.

<sup>7</sup> En caso de existir, se llamaría de tributos territoriales.

<sup>8</sup> Muchos municipios lo tienen, (Bogotá D.C., Medellín, Cali, Barranquilla, entre otros) sin embargo, para los que no lo poseen la parte procedimental se rige por el Estatuto Tributario (nacional, Decreto 624 de 1989).

<sup>9</sup> El Código Municipal en su Título IV, Hacienda Pública, Capítulo II, Los ingresos municipales, regula normativa general y normativa específica de los tributos locales.

<sup>10</sup> Existe una Ley de Rentas Municipales que contempla figuras tributarias locales.

## **Anexo III**

### **Modelo de Código Tributario del CIAT**

Publicado por Gabriela González García, doctorando de Derecho Financiero y Tributario - Universidad Complutense de Madrid, en Capítulo Décimo, Documento N°18/03 del IEF.

**I. Antecedentes. II. Propuesta de regulación de los tributos medioambientales. III. Propuesta de regulación de las tasas medioambientales. IV. Propuesta de regulación de las Contribuciones medioambientales.**

#### **I. ANTECEDENTES**

El Modelo de Código Tributario del CIAT nace como una iniciativa de esta organización, al constatar que en gran parte de sus países miembros, especialmente los de América Latina, las normas que regulan las relaciones entre la Administración Tributaria y el Contribuyente no son adecuadas para lograr una aplicación equitativa de los tributos en un marco de seguridad jurídica. Se considera que la actividad de las Administraciones Tributarias de diferentes países miembros encuentra obstáculos para su desarrollo eficiente debido a una inadecuación de las normas que regulan el ejercicio de sus funciones. Una parte importante de esta problemática se debe a la dispersión de las normas tributarias, las que además, adoptan tratamientos diferentes para situaciones similares. También se encuentran deficiencias en la estructura lógica de las normas tributarias, lo que hace los sistemas más complejos generando inseguridad jurídica e incertidumbre tanto a la Administración como a los contribuyentes. En un plano distinto, se consideró que existen funciones que son comunes a cualquier Administración Tributaria para lograr una aplicación eficiente del sistema tributario, por ello se justifica la elaboración de un Modelo del CIAT cuya función primordial es orientar a sus países miembros, en los esfuerzos que pudieran emprender para perfeccionar sus legislaciones. En este Modelo se busca una tutela efectiva del principio de igualdad y del de seguridad jurídica. Su normativa está redactada delimitando de forma clara y precisa las atribuciones y obligaciones de la Administración Tributaria y los derechos y deberes de los contribuyentes. Deberán particularmente, garantizar la posibilidad de la aplicación equitativa de los tributos permitiendo que la Administración Tributaria actúe con eficacia en el marco del más estricto respeto a los derechos de los contribuyentes. Se trata de un cuerpo normativo que regula tanto el Derecho Tributario formal como el material, incorporando normas de Derecho tributario procesal, Derecho tributario penal. El Modelo está estructurado en cinco grandes títulos: Título I. Disposiciones preliminares; Título II. Deberes y derechos de los sujetos pasivos y de los terceros; Título III. Facultades y obligaciones de la Administración Tributaria; Título IV. Procedimientos y; Título V. Ilícitos tributarios y sanciones. Debido a que el Título I se refiere a la norma tributaria, a la definición de los tributos, al domicilio tributario, a la obligación tributaria, a los sujetos de la obligación tributaria, a la responsabilidad solidaria, a los modos de

## **Tributación Ambiental**

---

extinción de la obligación tributaria, a la prescripción de la obligación tributaria y al privilegio del crédito tributario, se procede a enfocar la propuesta de regulación de los tributos medioambientales en este Título.

### **II. PROPUESTA DE REGULACIÓN DE LOS TRIBUTOS MEDIOAMBIENTALES**

La Sección 2, Tributos, del Capítulo I, Disposiciones generales, del Título I, Disposiciones Preliminares, establece en el artículo 9 el concepto y clasificación de los tributos. Por lo que esta propuesta se inicia con la adición del artículo 9 bis, que incorporaría la definición de los tributos medioambientales, siendo su redacción similar a la que se propone en el inciso 1.º del artículo 26 bis de la Ley General Tributaria española, pero con algunas particularidades. Artículo 9 bis. Concepto de los tributos medioambientales. Los tributos medioambientales son aquellos impuestos, tasas y contribuciones especiales cuyo objeto imponible esté constituido por actos o hechos que inciden negativamente sobre el medio ambiente o que provocan una actuación pública de tutela medioambiental. El artículo 14 regula el concepto de hecho generador, por lo que se propone la adición del artículo 14 bis que regularía el hecho generador de los tributos medioambientales, por lo que se denominaría: Artículo 14 bis. Concepto de hecho generador de los tributos medioambientales. Su redacción sería similar al inciso 2º del artículo 26 bis de la Ley General Tributaria española, cuya adición se propone en el Texto base, con la única adaptación en cuanto al uso del término “hecho imponible” que en el contexto de este Modelo de Código Tributario, se sustituiría por la expresión “hecho generador”, por ser éste último, el concepto utilizado en dicha normativa. Debido a que el Modelo en cuestión, no regula expresamente aspectos sobre la cuota tributaria, limitándose a establecer en el artículo 4 sobre el Principio de Legalidad, que corresponde a la ley fijar la base de cálculo y alícuota o el límite máximo y mínimo de la misma, sin realizar una delimitación del procedimiento para su determinación, consideramos oportuno incorporar en el Capítulo I, Disposiciones generales, del Título I, Disposiciones Preliminares, la Sección IV, que se denominará La cuota tributaria. En esta Sección se introduciría el Artículo 16 bis. Determinación de la cuota tributaria medioambiental, el contenido de dicha norma estaría constituido por el de los incisos 3.º, 4.º y 5.º del artículo 26 bis de la Ley General Tributaria, que se propone en el Texto base, con la única diferencia en cuanto a la redacción de la última parte del primer párrafo (entiéndase del inciso 3º citado), que se leería: salvo ley en contrario, la falta de este requisito determinará la nulidad de pleno derecho de las disposiciones reglamentarias que, en su caso concurran a precisar la cuantía del tributo medioambiental.

### **III. PROPUESTA DE REGULACIÓN DE LAS TASAS MEDIOAMBIENTALES**

En relación con las Tasas, el artículo 11 señala: “Artículo 11. Tasa. Tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio en régimen de derecho público individualizado en el contribuyente”. En primera instancia, se propone modificar este artículo para incorporar la posibilidad de cobrar tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, así se leería: Artículo 11. Tasa. Tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio o la realización de una actividad administrativa en régimen de derecho público, o bien, la utilización

## **Tributación Ambiental**

---

privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al contribuyente. Introducida esta reforma, para regular la tasa medioambiental propiamente, se propone la adición de un artículo, el 11 bis, que establecería: Artículo 11 bis. Tasa medioambiental. Se podrán establecer tasas medioambientales por la autorización de actividades que supongan una incidencia ambiental negativa o cuando se provoque una actuación pública de tutela medioambiental. Se introduciría en la Sección IV – La cuota tributaria, el artículo 16 ter bajo la denominación “Artículo 16 ter. La determinación de la cuota tributaria en las tasas medioambientales”, su contenido sería similar al propuesto en el Texto base para un nuevo párrafo 2 bis al artículo 24 LHL española, con la particularidad de que no se leería la primera parte del inciso b), por lo que únicamente se integraría en el texto la última frase que expresa “El importe individualizado de la tasa deberá atender a la incidencia de la contaminación gravada, si bien en la cuantificación del tributo podrán utilizarse criterios de progresividad ambiental”. Lo anterior, debido a que el esquema propuesto en el Texto base, está estructurado para las tasas establecidas por las Haciendas locales, sin embargo, este tipo de tributo también puede ser establecido por el Estado. Siendo el Modelo de Código Tributario analizado una propuesta de normativa tributaria de carácter general, básica, consideramos prudente su no incorporación en el texto, pues no distingue entre diversos niveles de gobierno con potestades tributarias.

### **IV. PROPUESTA DE REGULACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES MEDIO AMBIENTALES**

En el ámbito de las contribuciones especiales, se añadiría el artículo 12 bis, denominado “Artículo 12 bis. Contribución especial medioambiental”. Su texto sería similar al propuesto para un párrafo segundo al artículo 28 LHL española, con la única particularidad de que se sustituiría el término “hecho imponible” por “hecho generador”.

**ANEXO E – FORMULARIO DESCRIPTIVO DEL TRABAJO FINAL DE GRADUACION**

**AUTORIZACIÓN PARA PUBLICAR Y DIFUNDIR TESIS DE POSGRADO O GRADO A LA UNIVERIDAD SIGLO 21**

Por la presente, autorizo a la Universidad Siglo21 a difundir en su página web o bien a través de su campus virtual mi trabajo de Tesis según los datos que detallo a continuación, a los fines que la misma pueda ser leída por los visitantes de dicha página web y/o el cuerpo docente y/o alumnos de la Institución:

<b>Autor-tesista</b> <i>(apellido/s y nombre/s completos)</i>	Cappettini, Ana María
<b>DNI</b> <i>(del autor-tesista)</i>	20.395.272
<b>Título y subtítulo</b> <i>(completos de la Tesis)</i>	Tributación Ambiental. Herramienta de protección para un medioambiente sustentable.
<b>Correo electrónico</b> <i>(del autor-tesista)</i>	<a href="mailto:anacappettini@gmail.com">anacappettini@gmail.com</a>
<b>Unidad Académica</b> <i>(donde se presentó la obra)</i>	Universidad Siglo 21
<b>Datos de edición:</b> <i>Lugar, editor, fecha e ISBN (para el caso de tesis ya publicadas), depósito en el Registro Nacional de Propiedad Intelectual y autorización de la Editorial (en el caso que corresponda).</i>	





## **Tributación Ambiental**

Otorgo expreso consentimiento para que la copia electrónica de mi Tesis sea publicada en la página web y/o el campus virtual de la Universidad Siglo 21 según el siguiente detalle:

<b>Texto completo de la Tesis</b> <i>(Marcar SI/NO)<sup>[1]</sup></i>	SI
<b>Publicación parcial</b> <i>(Informar que capítulos se publicarán)</i>	

Otorgo expreso consentimiento para que la versión electrónica de este libro sea publicada en la en la página web y/o el campus virtual de la Universidad Siglo 21.

**Lugar Fecha:** Río Cuarto (Córdoba), 10 de Mayo de 2017.-

\_\_\_\_\_  
**Firma autor-tesista**

Ana Cappettini  
\_\_\_\_\_  
**Aclaración autor-tesista**

Esta Secretaría/Departamento de Grado/Posgrado de la Unidad Académica:  
\_\_\_\_\_ certifica que la tesis  
adjunta es la aprobada y registrada en esta dependencia.

\_\_\_\_\_  
**Firma Autoridad**

\_\_\_\_\_  
**Aclaración Autoridad**

Sello de la Secretaría/Departamento de Posgrado

[1] Advertencia: Se informa al autor/tesista que es conveniente publicar en la Biblioteca Digital las obras intelectuales editadas e inscriptas en el INPI para asegurar la plena protección de sus derechos intelectuales (Ley 11.723) y propiedad industrial (Ley 22.362 y Dec. 6673/63. Se recomienda la NO publicación de aquellas tesis que desarrollan un invento patentable, modelo de utilidad y diseño industrial que no ha sido registrado en el INPI, a los fines de preservar la novedad de la creación.