

UNIVERSIDAD SIGLO 21



TRABAJO FINAL DE GRADUACION

Carrera: CONTADOR PUBLICO

TRIBUTACION AMBIENTAL,

Instrumento óptimo para los Municipios

como Gestores en la Protección del Medio Ambiente.

Alumna: CAMILA FERNANDA LOBO QUIROGA

D.N.I. 31.193.988

Matricula: VCPB05911

Año: 2.019

AGRADECIMIENTO

A El Señor por darme la oportunidad de transitar por este camino y llegar a la meta...

A mi mamá por darme la vida y apoyarme en cada paso dado...

A mi esposo por darme mi mayor tesoro: mis hijos... y por estar siempre a mi lado
sosteniéndome...

Y a todos los que de una u otra manera me acompañaron y apoyaron incondicionalmente para
cumplir con este sueño...

Simplemente GRACIAS.

RESUMEN

La Tributación Ambiental es ya una línea de investigación reconocida en muchos países, algunos países inclusive han comenzado a dictar normas contables obligatorias que exigen la publicación de información contable medioambiental. En nuestro país no será fácil la aplicación de esta, no obstante, es tiempo de que el Estado tome carta en el asunto.

En tal sentido, los habitantes del mundo se encuentran preocupados por el grave daño ambiental que afecta nuestro planeta, y lo que trae como consecuencia.

Por todo ello, y teniendo en cuenta que los Municipios argentinos padecen diferentes problemáticas ambientales y que son el nivel de gobierno más idóneo para promover la protección del medio ambiente, así como también el resarcimiento del daño causado al mismo, el presente trabajo pretende demostrar que la Tributación Ambiental es una herramienta óptima para los mismos en su carácter de gestores en la protección del medio ambiente.

Palabras claves: Tributación ambiental, instrumentos económicos.

ABSTRACT

Environmental Taxation is already a line of research recognized in many countries, some countries have even begun to dictate mandatory accounting standards that require the publication of environmental accounting information. In our country the application of this will not be easy, however, it is time for the State to take a letter in the matter. In this sense, the inhabitants of the world are worried about the serious environmental damage that affects our planet, and what it brings as a consequence.

For all these reasons, and bearing in mind that the Argentine Municipalities suffer from different environmental problems and that they are the most appropriate level of government to promote the protection of the environment as well as the compensation of the damage caused to it, the present work pretends to demonstrate that the Environmental Taxation is an optimal tool for them in their capacity as managers in the protection of the environment.

Key words: Environmental taxation, economic instruments.

ÍNDICE

RESUMEN	2
ABSTRACT	3
ÍNDICE	4
INTRODUCCION	5
I - PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	7
1.Planteamiento del Problema	8
2. Justificación	9
3.Alcance y Limitaciones	10
4.Antecedentes	11
Objetivos	13
II - MARCO TEORICO	14
1.Bases Teóricas	15
2.Tributos	17
3.Sistema Tributario	20
4.Principios Tributarios	21
IV – MARCO METODOLOGICO	26
1.Diseño y tipo de Investigación	27
2.Tecnicas e Instrumentos	27
3.Confiabilidad y Validez	28
4.Ficha Técnica	28
IV – DESARROLLO DEL TRABAJO FINAL DE GRADO	29
CAPITULO I: TRIBUTOS AMBIENTALES	30
CAPITULO II: EXPERIENCIAS INTERNACIONALES EN TRIBUTACIÓN AMBIENTAL	53
CAPITULO III: MUNICIPIOS, NIVEL DE GOBIERNO IDÓNEO EN	72
TRIBUTACIÓN AMBIENTAL	72
V. CONCLUSIONES	88
VI. REFERENCIAS CONSULTADAS	92
REFERENCIAS	93
JURISPRUDENCIA	97

INTRODUCCION

La problemática del daño al medio ambiente no es nueva, desde muchísimo tiempo atrás surge como una preocupación latente en busca de soluciones; un reto que plantea la necesidad de acudir a instrumentos fiscales, entre otros posibles, de protección para aminorar los daños que se generan en el medio ambiente, con la finalidad de satisfacer las necesidades del presente sin comprometer las de generaciones futuras, por el contrario, buscar un mejor futuro.

La Tributación Ambiental es ya una línea de investigación reconocida en muchos países.

Por todo lo expuesto, queda en evidencia que el Estado debe intervenir en función de sus potestades para enfrentar dicha situación, considerando que, dentro de los diferentes niveles de gobierno, los municipios, por encontrarse en contacto más directo con los grupos poblacionales de similares necesidades y valores, son la órbita de gobierno más idónea para ocuparse de la protección del medio ambiente.

En tal sentido, en el presente trabajo en primer lugar vamos a introducirnos en el tema de la Tributación Ambiental, y conocer las líneas generales que dibujan su estructura y fundamentos; trataremos de delimitar el concepto de ambiente y como se convierte en objeto de protección jurídica.

Haremos referencia a los principios que consideramos deberían ordenar la tributación ambiental, en especial al principio quien contamina paga y al principio de capacidad económica. En este punto creemos pertinente hacer referencia a aspectos esenciales de la extra-fiscalidad, tanto doctrinalmente como a través de los dispuesto por diversas sentencias del Tribunal Constitucional.

Una vez expuestos los puntos a desarrollar, consecutivamente presentaremos el planteamiento del problema abordado, donde se describe el objetivo general, así como los objetivos

Tributación Ambiental

específicos, además de su justificación, el alcance y las limitaciones y los antecedentes sobre la temática de referencia.

Seguidamente, se desarrolla el Marco Teórico o Conceptual, el cual contiene abordaje teórico de la utilización de instrumentos económicos en la problemática de degradación medioambiental: Tributos Ambientales.

Posteriormente 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.

A continuación, se elaborará el Desarrollo del Trabajo Final de Graduación divididos en capítulos:

I. Tributos Ambientales

II. Experiencias Internacionales en Tributación Ambiental

III. Municipios, nivel de Gobierno Idóneo en Tributación Ambiental.

Finalmente se presentarán las conclusiones generales con la inclusión de los resultados mas destacados de la investigación y referencias bibliográficas consultadas.

El abordaje detallado pretenderá responder a la pregunta central de la investigación ¿Es la Tributación Ambiental un recurso publico óptimo para los gobiernos locales como gestores para el resarcimiento del daño ambiental y mejoramiento de la calidad de vida?

I - PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Tributación Ambiental

1. Planteamiento del Problema

Una de las principales preocupaciones del mundo actual, en sus diferentes contextos (político, profesional, económico, social, científico, etc.) es la preservación del medio ambiente y el restablecimiento del daño causado al medio natural de supervivencia, así como el mejoramiento de la calidad de vida.

El presente trabajo toma esta preocupación y analiza una de las varias posibles alternativas viables para la solución de este problema, que se sustenta esencialmente en la generación de recursos que permitan afrontarlo, de tal manera que logre establecer la clara necesidad de la relación jurídica de un tributo con carácter exclusivamente ambiental, que proporcione los recursos financieros al Estado a fin de ser destinado al resarcimiento del daño ambiental y al mejoramiento de la calidad de vida.

Por todo ello nos formulamos como problema principal ¿La Tributación Ambiental como Recurso Público es un instrumento óptimo para los Municipios como gestores en la protección del medio ambiente?

Tributación Ambiental

2. Justificación

Arribamos al tercer milenio con un estado del medio ambiente caracterizado por un alto grado de deterioro, en cuyo proceso las políticas económicas juegan un papel decisivo, en el contexto de un creciente proceso de globalización del sistema económico mundial.

Las dificultades humanas para controlar su comportamiento en relación con el medio, dada la gravedad de los problemas ambientales, hacen necesaria la intervención que de orden y promueva mejorar esa relación notablemente desequilibrada.

La preocupación por el deterioro ecológico ha instado a los Estados, y a sus diferentes niveles de gobierno, a llevar adelante diferentes medidas para detener, o al menos reducir al mínimo, esta problemática. Argentina no es ajena a esta preocupación y a la necesidad de hacer frente a las diferentes problemáticas ambientales, las cuales afectan a sus distintos niveles de gobierno, en especial a los de carácter local (inundaciones, sequías, calidad del aire, deforestación, etc).

Ameriso, Beren, Ferullo y Sevilla (1999) exponen que, dentro de los diferentes niveles de gobierno, los municipios, por encontrarse en contacto más directo con los grupos poblacionales de similares necesidades y valores, son la órbita más idónea para ocuparse de la protección del medio ambiente.

Debido a la gran variedad de herramientas, dentro de las distintas profesiones, que existen para formar un mejor futuro, nos adentramos en el ámbito del Contador Público, específicamente en el área tributaria.

Tributación Ambiental

3. Alcance y Limitaciones

3.1. Alcance

3.1.1. De contenido: se trata un tema referido a materia tributaria como una herramienta altamente necesaria y óptima para la protección del medio ambiente y el resarcimiento a el daño ocasionado al mismo.

3.1.2. Temporal: la investigación se lleva a cabo abarcando el segundo semestre del calendario académico de la universidad, para el ciclo lectivo 2.018

3.1.3. Ámbito Geográfico: considerando que la problemática ambiental es global, la tributación ambiental como herramienta es aplicable a nivel mundial, con la adecuada adaptación al medio que se aplique, dadas sus características particulares.

1.1.4. Metodológico: conforme a los objetivos planteados, será un trabajo de tipo cuantitativo, de naturaleza documental y descriptivo.

3.2 Limitaciones

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

La elaboración de la investigación fue viable, debido a que se conto con todos los recursos necesarios para su normal y efectivo desarrollo.

Tributación Ambiental

4. Antecedentes

El medio ambiente tiene como característica saliente su condición global; teniendo en cuenta que los elementos del ambiente y los efectos que se producen en ellos no tienen fronteras ni límites, por todo lo expuesto en que a la contaminación no se la puede batallar sino es en un escenario de colaboración internacional.

Como precedente, podemos mencionar:

En la década de 1.970, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE, 1.972) recomienda la necesidad para las intervenciones estatales para proteger el medio ambiente, en especial con el principio de “quien contamina, paga”.

La Comunidad Europea, recoge este principio y lo plasma en la Recomendación del Consejo N°75/346 del 3 de marzo de 1.975.

En el mes de junio de 1.975 se celebra en Estocolmo, Suecia, “La Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Humano”; a partir de ese momento tomo importancia mundial el tema medioambiental y se creó las condiciones para el estudio de una política ambiental en todo el planeta. Por lo recién expuesto es que el 5 de junio, día en que se inaugura dicha conferencia, se instaló como fecha para la celebración del “Día Mundial del Medio Ambiente”.

En 1.983, las Naciones Unidas crearon la Comisión Mundial sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo; seguidamente en 1.987 Noruega emite un informe bajo el nombre “Nuestro futuro común”, conocido como el Informe Brundtland, el cual indicaba a la pobreza como una de las causas mas importantes de la degradación ambiental.

En el año 1.992, Rio de Janeiro Brasil, en el mes de junio se lleva a cabo “La Cumbre para la Tierra”, la cual reafirma la declaración de la Conferencia de la s Naciones Unidas sobre el

Tributación Ambiental

Medio Humano, en la misma se aprobaron y suscribieron cuatro documentos que se proyectaban hacia el futuro, todo ello con 170 países que se reunieron a tal fin.

En el año 1.997, en Japón se llevo adelanto la Cumbre de Kioto en el marco de la tercera conferencia de las partes del Convenio Marco sobre Cambio Climático; el protocolo de Kioto entro en vigor en el año 2.005 luego de que Rusia lo ratificara, con el objetivo de reducir las emisiones de gases que causan el efecto invernadero para así poder mitigar la inferencia en el clima del planeta.

En el año 2.007 se llevo a cabo la Conferencia de las Naciones Unidas del Cambio Climático en Indonesia; en el año 2.012 caduco el protocolo de Kioto para así dar origen en su reemplazo mencionada conferencia.

En el año 2.015 se celebra en Francia la Cop21-Cumbre de Paris, en la cual las partes alcanzaron un acuerdo mundial en materia de cambio climático, consistía en un plan para limitar el calentamiento global.

Que expuesto que es un tema el cual debido a su gran preocupación a nivel mundial se a tratado de analizar y llevar adelante diversas acciones para prevenir y mitigar el gran deterioro que tiene nuestro medio ambiente.

Tributación Ambiental

Objetivos

1.1.Objetivo General

Analizar la tributación ambiental, abarcando todos sus ítems desde un punto de vista teórico, y demostrar si un tributo ambiental es un instrumento óptimo para el nivel de gobierno local como gestor para prevenir y reducir el impacto ambiental, generando recaudación y reorientando modelos de conductas, bajo el principio de quien contamina paga.

1.2.Objetivos Específicos

- Delimitar el concepto de ambiente y como se convierte en objeto de protección jurídica.
- Buscar fundamentos que sustenten el uso de instrumentos económicos, en particular con la estructura y conformación de tributos ambientales, como re orientador de conductas.
- Analizar concepto, estructura y elementos que componen los Tributos Ambientales.
- Demostrar si la Tributación Ambiental es un instrumento óptimo para los niveles de gobierno locales en su carácter de gestores en la protección del medio ambiente.
- Analizar las dificultades a las que se enfrentarían los Municipios a la hora de dictar medidas tributarias ambientales.

II - MARCO TEORICO

Tributación Ambiental

1. Bases Teóricas

En la actualidad el medio ambiente aparece como un problema global. Esta circunstancia exige una reflexión, al mismo tiempo que analicemos y adoptemos medidas que corrijan la conducta humana contrarias a la conservación ambiental.

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

Para Quadri (2.012), el término medio ambiente se refiere a diversos factores y procesos biológicos, ecológicos, físicos y paisajísticos que además de tener su propia dinámica natural, se entrelazan con las conductas del hombre. Estas interacciones pueden ser de tipo económico, político, social, cultural o con el entorno.

Históricamente, como antecedente de los documentos fundacionales de la constitución argentina, tenemos que el abogado y economista Manuel Belgrano, cuando comandaba tropas en la campaña contra el Paraguay, en el campamento de Tacuarí el 30 de Septiembre de 1.810, 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 las hierbas, con sanciones pecuniarias por cada uno que se cortara.

El Artículo 41 de la Constitución Nacional 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 generaciones futuras; y tienen el deber de preservarlos y, de modo acentuado, afirma que el daño ambiental generara prioritariamente la obligación de

Tributación Ambiental

recomponer, según lo establezca la ley. Así mismo, 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 a la diversidad biológica, y a la información y educación ambientales; le asigna a la Nación la misión de dictar las normas que contengan los presupuestos mínimos de contención y a las provincias las necesarias para complementarlas, sin que aquellas alteren las jurisdicciones locales; por ultimo prohíbe el ingreso al territorio nacional de residuos, actual o potencialmente peligrosos, y de los radioactivos.

Una vez expuestos los aportes doctrinales e históricos sobre la conceptualización y contenido del ambiente, más la transcripción de la norma de la Constitución Nacional, es pertinente afirmar que estamos frente un bien jurídico protegido constitucionalmente.

Podemos concluir al respecto que, si la tarea necesaria para proteger al medio ambiente le corresponde tanto a Nación como a las Provincias, debe aceptarse que el establecimiento de instrumentos económicos constituye una opción perfectamente válida para alcanzar el objetivo propuesto.

La utilización de instrumentos económicos no pretende que se instaure una licencia para contaminar, sino que el ambiente se convierta en un bien caro para el agente contaminador, que la contaminación se convierta en un hecho gravoso. De esta manera el objetivo es provocar en el agente económico un incentivo a disminuir la contaminación, por su propia conveniencia económica.

Tributación Ambiental

2. Tributos

Uno de los instrumentos económicos óptimos para la protección del medio ambiente es el tributo, éste constituye un instrumento de la sociedad civil para salvaguardar los intereses colectivos al bien ambiental, un instrumento de desestimulo, anclado en la capacidad económica y cuyo impulse es el de disminuir la capacidad de contaminación.

El termino tributo proviene de la palabra latina *tributum*, que significa gravamen, carga o imposición y se origina en el imperio romano en el año 162 antes de cristo, durante esta época los territorios conquistados estaban sujetos a un impuesto que pagaban las localidades en dinero o con sus cosechas.

El escritor Cabanellas (2.000) define al tributo como cualquier forma de impuesto, contribución u otra obligación fiscal.

Similarmente el Diccionario Jurídico ESPASA, conceptúa al Tributo de la siguiente forma:

“Ingreso de un poder público que tiene el carácter de ingreso de derecho público, en el sentido de originarse por el puro imperio o aplicación de la ley, a diferencia de o que ocurre con los ingresos de derecho privado, que nacen de un negocio jurídico privado, como una venta o un arrendamiento. FOROUNGE define al tributo como una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de Derecho Público. Los Tributos pueden ser tasas, contribuciones especiales o impuestos”.

Teniendo en cuenta el origen y las definiciones citadas, en mi opinión Tributo es la cantidad de dinero, bienes o servicios que los ciudadanos entregan al Estado cuanto realizan ciertas acciones, por ejemplo, comprar, por las ganancias que han obtenido o a cambio de los servicios que éste les da.

Tributación Ambiental

Los tributos son utilizados para financiar los servicios públicos y es el Estado mediante Ley el único que tiene facultad de establecer, modificar o extinguir tributos.

Una vez definido el termino tributo, se lo puede clasificar en grupos:

- ❖ **Impuestos:** se tratan de obligaciones de pago que nace de forma independiente a la actividad administrativa, consiste en un desembolso que debe hacerse efectivo por que el sujeto tributario ha demostrado una determinada capacidad económica; por ejemplo, se hará efectivo el pago del impuesto sobre la renta en el momento en que se perciba una concreta cuantía de renta, sin que dicha percepción requiera que adicionalmente se produzca actividad administrativa alguna, para que nazca la obligación de pago.
- ❖ **Tasas:** son motivadas por actividades administrativas de las que emana un beneficio o ventaja especial para una concreta persona, o que afecta de forma especial a un administrativo, o por el uso de un dominio público por un particular; por ejemplo, puede pensarse en la tasa pagada a un ayuntamiento por una empresa para la colocación de mesas para el consumo de comida en un dominio público (la vereda), o en concepto de una licencia de obra que se devenga por la autorización municipal para construir.
- ❖ **Contribuciones Especiales:** son motivadas por actividades administrativas por las que se produce un beneficio especial para acordados grupos de personas; por ejemplo, puede pensarse en la instalaciones de una red de distribución de agua donde además de quedar cubierto el interés general de la población donde se está realizando la instalación, s está dotando de un beneficio directo y de mayor intensidad sobre los propietarios de los inmuebles sobre los que se ha producido dicha distribución, motivo por el cual son requeridos a contribuir, de modo que financien de forma parcial los gastos por dicha instalación.

Tributación Ambiental

La propia Ley General Tributaria, define el impuesto como el tributo que es exigido sin contraprestación, a diferencia de la tasa y de la contribución especial donde la actividad de la administración se muestra como el hecho determinante para que surja la obligación de contribuir.

Los Tributos tienen establecidas distintas finalidades constitucionales. Sin embargo, la mayoría de los autores las agrupan solo en dos bloques bien definidos, una es “la finalidad fiscal” que es la tradicionalmente conocida por ser la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, y la otra es la “finalidad de ordenamiento parafiscal” los cuales son gravámenes específicos que afectan a fines peculiares como son los costos de conservación del medio ambiente.

Siguiendo a Morel (2.010) por su finalidad, también se clasifican, en:

- Recaudadores: con el fin de obtener recursos para cubrir los gastos del estado
- Incentivadores (extrafiscales): modificando pautas de comportamiento, es decir desalentando incumplimientos o bien, alentando conductas apropiadas a un determinado fin

El primero recorre con un camino que tiene que ver con el dispendio o disfrute de los bienes hoy y con la posibilidad sostenible que las futuras generaciones también puedan hacerlo, y el segundo caso, con el reparto ecuánime de las cargas públicas.

Tributación Ambiental

3.Sistema Tributario

La protección ambiental por medio de instrumentos económicos de carácter fiscal debe llevarse a través del sistema tributario, debido a que es este sistema el que tiene las garantías constitucionales y legales que requiere el contribuyente, tales como el principio de legalidad, de igualdad, el principio de capacidad económica.

El Sistema Tributario se lo puede definir, siguiendo a Villegas (2005) como el conjunto de tributos vigentes en un país en una determinada época, por lo que podemos decir que responde a principios económicos y políticos en un contexto económico social determinado y contribuye a alcanzar el óptimo bienestar social de la población. Se debe tener en cuenta que este sistema no es autónomo ni autárquico por lo que debe respetar la vigente normativa, explícita o implícita de los llamados principios de imposición y de las normas constitucionales que debe respetar todo ordenamiento jurídico dentro del derecho positivo de un país.

Según Morel (2010) los objetivos que debe cumplir un sistema tributario son:

- 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 ambientales, como la minería o la industria química, entre otros, porque son actores que requieren de mucha inversión y de una 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, clasificación e imputación, con el objetivo de proporcionar información o tendencias sobre las condiciones de los fenómenos medioambientales y permitir obtener una interrelación

Tributación Ambiental

entre las actividades socioeconómicas y el medio ambiente, para una mejor toma de decisiones.

- Definir el objetivo a alcanzar con la puesta en marcha de un tributo, su cuantificación y los beneficios ambientales que se lograrían con ese tributo.
- Delimitar el marco jurídico institucional apropiado para su introducción, de acuerdo con 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.

El mismo autor expone que el sistema tributario debe estar conformado por tributos estables fundado 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.

4.Principios Tributarios

Un sistema tributario debe satisfacer inquebrantablemente son los siguientes principios:

- ❖ Principio de Legalidad: 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 concebida, promulgada y sancionada en forma legal “nullum tributum sine lege”.

Villegas (2005) sostiene que la ley debe contener como mínimo los siguientes elementos: 1) configuración del hecho imponible o presupuesto que hace nacer la

Tributación Ambiental

obligación tributaria; 2) la atribución de crédito tributario a un sujeto activo determinado; 3) la determinación como sujeto pasivo de aquel a quien se le atribuye el acaecimiento del hecho imponible (contribuyente) o la responsabilidad por deuda ajena; 4) los elementos necesarios para fijar las cantidades, es decir base imponible y alícuota; 5) exenciones neutralizadoras de los efectos del hecho imponible; 6) contemplar la configuración de infracciones tributarias, la imposición de sanciones y el procedimiento de determinación.

- ❖ Principio de Igualdad: este principio está compuesto por dos aspectos, por un lado, ordena tratar de la misma manera a los que están en igual situación; por otro lado, ordena que no debe existir excepciones que excluyan a unos de los que se les concede a otros en iguales circunstancias.

Se puede decir que, en general, por igualdad se entiende 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 debe procurarse la igualdad social mediante los tributos como mecanismo 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 Capacidad Económica: a este principio se lo puede interpretar 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 renta, patrimonios o consumos. La estructura del tributo y la medida en que cada uno contribuirá no está determinada solo por la capacidad económica del sujeto pasivo, que en algunos casos tiene un rol subsidiario, sino también por razones de conveniencia, justicia

Tributación Ambiental

social y bien común, ajenos al concepto estricto de capacidad económica. Un aspecto dominante para la aplicación del principio es la determinación y la cuantificación de la capacidad de pago. El organismo recaudador debe dar una correcta lectura de las situaciones financieras personales y corporativas para poder interpretar la real capacidad económica y de pago a los efectos tributarios.

Además de los principios constitucionales de la tributación que deban respetar todo tributo, existe la aplicación de otros principios, particularmente en la configuración de las tasas ambientales, de carácter general y de carácter especial, que deben reunirse en forma conjunta al momento de establecer una tasa ambiental.

Opina Domínguez (2.010) que, los llamados principios, no pueden, en sentido estricto, ser calificados como tales, por tal razón los denomina atributos generalmente otorgados, esto es, cualidades o propiedades que con frecuencia se identifican con la tributación medioambiental. Algunos de estos atributos resultan más desarrollados, al grado de que son auténticos principios que rigen esta clase de tributación.

Entre los principios de carácter general, aplicables a las tasas, que González (2.003) menciona:

- Principio de Beneficio: atiende exclusivamente al valor que para el ciudadano tiene la prestación del servicio, independientemente del coste que tiene para la administración. Los tributos basados en el principio del beneficio son aquellos en los que es posible identificar una cierta contraprestación entre quien paga y quien provee el servicio. Consecuencia de ello, es que este principio encuentra su desarrollo más idóneo en la figura de las tasas.
- Principio de Cobertura de Costes: consiste en atender al valor que, vía coste, tiene para la administración la prestación de un servicio. En consecuencia, este principio

Tributación Ambiental

atiende a la relación entre el coste del servicio o la actividad y la recaudación por tasa, de tal modo que la recaudación derivada de la tasa tienda a cubrir (total o parcialmente) los costes de administración y de mantenimiento de la organización, con inclusión de los gastos por intereses y amortización del capital invertido en la prestación del servicio o actividad. En el caso de las tasas, el límite es el costo del servicio, límite infranqueable, a partir del cual la cantidad requerida dejar de ser una tasa.

- Principio de Equivalencia: tiene en cuenta no solo la relación entre el coste del servicio o la actividad y la recaudación de la tasa, sino también la relación de la prestación del servicio y la contraprestación (en un sentido económico) que paga el receptor del mismo, de tal modo que la recaudación derivada de la tasa no solo tienda a cubrir los costes de la prestación del servicio sino que además tienda a cubrir el valor que para el ciudadano tiene la prestación del servicio, independientemente del coste que suponga a la administración.
- Principio de Provocación de Costes: se basa en el hecho de quien provoca costes de forma especial puede ser llamado a contribuir al sostenimiento de las cargas públicas en función del coste provocado, sin perjuicio de que se le pueda (e incluso se le deba) eximir del tributo si carece de medios para hacer frente al mismo.

Particularmente en el ámbito ambiental, se adicionan principios tributarios medioambientales a los que deben ajustarse las tasas, siguiendo el análisis de González (2003), estos principios son, que encuentran sus orígenes en el tratado de la Comunidad Europea:

- Principio de un Nivel de Protección Elevado: está dirigido a evitar problemas de armonización ambiental, basado en el establecimiento de valores mínimos que

Tributación Ambiental

orienten a los Estados a adoptar medidas de protección ambiental más eficaces en virtud de las exigencia regionales y locales,

- Cautela y Acción Preventiva: se pretende evitar los riesgos de daño ambientales e impedir el agotamiento de los recursos naturales, de modo de evitar futuros daños al medio ambiente de carácter irreversibles.
- Actuación en la Fuente: busca evitar que la lesión ambiental se produzca y contiene la matriz de reforma en las actividades portadoras de daño ambiental, con el objetivo de atender oportunamente las causas que puedan producir perjuicio.
- Principio de Quien Contamina Paga: significa que quien contamina debe cargar con los gastos de la aplicación de las medidas adoptadas para asegurar que el medio ambiente se halle en estado aceptable. En otras palabras, el costo de esta medida debe verse reflejado en el costo de los bienes y servicios que causan la contaminación en la producción y/o consumo.

Este principio “Quien Contamina paga” fue introducido por la OCDE (recomendaciones adoptadas en 1.972, 1.974 y 1.989), Tratado de ASEAN (1.985) sobre la conservación de la naturaleza y la conservación de los recursos naturales, y muchos otros tratados siguientes. No obstante, la abundante legislación en materia internacional, este Principio enfrenta fuertes espaldarazos por parte de algunos Estados. No así para los Estados miembros de la OCDE el cual constituye un principio fundamental en la asignación de los costos de las medidas de prevención y lucha contra la contaminación aplicadas por las autoridades de los estados miembros.

IV – MARCO METODOLOGICO

Tributación Ambiental

1. Diseño y tipo de Investigación

El modelo sobre el cual se fundamenta la investigación es cualitativa, por lo que busca entender y describir la realidad a partir de la recolección de información, a través de un austero trabajo de interpretación organizado de tipo heurístico, con la revisión y clasificación documental de la doctrina, normas, artículos relacionados; para en otra etapa realizar la interpretación de ese cúmulo de información para la construcción de conceptos e ideas orientadores en la investigación que realizaremos.

La investigación por desarrollar es de tipo exploratoria, pretende presentar características de la estructura de la tributación ambiental como así también sus beneficios al implementarla como instrumento para reducir la contaminación ambiental ocasionada por las dificultades humanas para controlar su comportamiento irresponsable en relación con el medio al cual ocasiona grandes daños, todo ello bajo el principio de que quien contamina paga.

El presente estudio es una investigación de naturaleza documental, basada en la búsqueda, análisis, crítica e interpretación de datos secundarios, obtenidos en fuentes documentales, tanto impresas como electrónicas.

La recolección de información es una fuente que permite obtener conocimiento de los hechos, en los que se realizan análisis, técnicas de resumen, revisiones documentales.

2. Técnicas e Instrumentos

Respecto a los instrumentos a implementar, 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.

Tributación Ambiental

3. Confiabilidad y Validez

Al realizar la selección de instrumentos se tiene en cuenta los dos requisitos básicos que deben cumplir los mismos:

*Confiabilidad: cuando el instrumento se aplica repetidamente al mismo grupo, siempre produce los mismos resultados (está diseñado de tal manera que todos entiendan lo mismo, por lo tanto, el resultado siempre será igual). Por lo que se puede decir que está relacionado con la precisión y la congruencia.

*Validez: hace referencia al grado en que un instrumento realmente mide la variable que pretende medir. Se refiere al grado de evidencia acumulada sobre qué mide el instrumento, justifica la particular interpretación que se va a realizar del instrumento.

Por lo expuesto, se emplean técnicas de análisis, como medio de interpretación de las fuentes documentales consultadas.

4. Ficha Técnica

Puntos	Descripción
Tipo de Estudio	Investigación Aplicada Exploratoria
Metodología	Cualitativa
Técnica	Relevamiento de información bibliográfica y legislativa Análisis Documental
Instrumento	Fichas
Población	No específica
Criterio Muestral	No Probabilístico

IV – DESARROLLO DEL TRABAJO FINAL DE GRADO

CAPITULO I: TRIBUTOS AMBIENTALES

Tributación Ambiental

Capítulo I: TRIBUTOS AMBIENTALES

En este capítulo para comprender a los tributos ambientales como una herramienta óptima para la protección del medio ambiente, comenzamos definiendo los mismos.

El inconveniente que encontramos al tratar de definir estos términos es que encontramos gran diversidad de definiciones referidas a impuestos ambientales en función del organismo o profesional que se tenga en cuenta; a pesar de ello todas se direccionan hacia un mismo punto: son impuestos que gravan las actividades económicas que provocan daños medioambientales.

Cada vez es más claro que se deben tomar acciones significativas para prevenir los cambios y daños irreversibles al medio ambiente; se pueden utilizar diversos instrumentos para alcanzar este objetivo. Sin embargo, la Unión Europea, la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), y otras organizaciones internacionales, proponen continuamente un mayor uso de los impuestos ambientales, ya que son considerados unos de los instrumentos predilectos para combatir la contaminación.

Pero, existe un problema inicial con este tipo de medidas que usualmente es ignorado, y esto es la falta de una definición uniforme de impuestos ambientales.

Pitrone (2014) expone que la razón de esto es, porque en la literatura internacional y de la Unión Europea, varios conceptos tales como “impuestos ambientales”, “impuestos verdes”, “eco tributos”, “impuestos con incidencia ambiental”, son usados indistintamente a pesar de que no tengan el mismo significado.

En primer lugar, impuestos ambientales y eco tributos son términos que se superponen con el mismo significado.

Tributación Ambiental

En segundo lugar, con relación al termino impuestos verdes, éste es utilizado solo en algunas investigaciones de algunas instituciones de la Unión Europea y de la OCDE; en cualquier caso, este concepto es más amplio que el de impuestos ambientales. En ese sentido el artículo subtulado “Tendencia Fiscales en la Unión Europea” (2.011) establece que Holanda aplica una gama muy amplia de impuestos verdes, como por ejemplo impuestos ambientales como impuestos a aguas subterráneas, agua de caño, desechos, combustibles y el impuesto a la energía, e impuestos a los vehículos, como son el impuesto al transporte de mercancía, el impuesto a los vehículos privados e impuesto a los vehículos pesados. De acuerdo con lo señalado, los impuestos ambientales pueden considerarse como una subclase de impuestos verdes. Es decir, los impuestos verdes comprenden un conjunto de instrumentos económicos vinculados a la política ambiental.

En tercer lugar, en investigaciones tanto de la Comisión Europea como de la OCDE se utilizan los conceptos de impuestos ambientales e impuestos con incidencia ambiental de manera indistinta, sin embargo, estos términos no necesariamente tienen el mismo significado.

El concepto de impuestos ambientales ha evolucionado a través del tiempo. De acuerdo con la primera definición establecida por la OCDE, los impuestos ambientales eran creados para cumplir con un objetivo ambiental específico y eran denominados explícitamente como impuestos ambientales, o impuestos creados bajo ninguna razón vinculada al medio ambiente, pero que tenían un impacto en el mismo.

Esto cambio en la segunda mitad de los 90’, periodo en el cual la Comisión Europea y la OCDE trataron de precisar el concepto de impuestos ambientales. Durante las reuniones llevadas a cabo por ambas organizaciones sobre estos temas, se discutió sobre los siguientes tres posibles indicadores para clasificar un impuesto como ambiental:

Tributación Ambiental

- (i) la base imponible;
- (ii) el incentivo o el efecto en su aplicación;
- (iii) el propósito del impuesto.

De acuerdo con el indicador referido a la base imponible, un impuesto puede ser considerado como ambiental si se aplica sobre una base física que tiene un efecto ambiental negativo, probado científicamente. Bajo el indicador referido al incentivo, el impuesto ambiental funcionaría como un incentivo económico para la mejora del medio ambiente. Por último, el indicador vinculado con el propósito del impuesto se refiere a la motivación política del legislador, el cual debe ser la de mejorar el medio ambiente.

Finalmente, el grupo de trabajo de la Unión Europea y la OCDE definieron a los impuestos ambientales como los impuestos cuya base imponible es una unidad física de aquello que cuando es usado o desechado, tiene un impacto negativo específico probado científicamente en el medio ambiente.

La razón de haber optado por esta definición se debe a que dicha base imponible era la única que podía ser considerada objetiva para una definición. El hecho de tomar en cuenta esta definición conlleva a la necesidad de aclarar muchas áreas grises referidas al concepto; en particular, estas áreas están vinculadas con la definición de conceptos tales como impuestos, impacto negativo científicamente probado e impacto negativo en el medio ambiente.

De acuerdo con la Comisión Europea, el término impuesto debe emplearse para aquellos pagos obligatorios no retributivos para el gobierno central, conforme a los cuales los beneficios generados por el gobierno al contribuyente no se encuentran directamente vinculados al pago del referido impuesto y tampoco se encuentran en proporción al pago realizado; en consecuencia los costos y las cargas que se aplican en proporción al servicio prestado, por ejemplo los servicios de recolección de basura, se excluyen de ésta definición.

Tributación Ambiental

En otras palabras, el termino impuesto no corresponde a los pagos por la prestación de bienes y/o servicios.

Con relación a la definición de impacto negativo al medio ambiente, esto significa una afectación a productos ambientales gratis, hasta el momento, o una reducción en el suministro de dichos bienes. Dicho impacto negativo debe comprender un deterioro ambiental tolerable, posiblemente reversible y reparable. En efecto, si la afectación es irreversible deberían emplearse sanciones en vez de impuestos, teniendo en cuenta que las actividades que generen un daño irreversible deberían ser prohibidas.

Para la UE el daño ambiental significa un efecto adverso mensurable en un recurso natural o un deterioro mensurable de los recursos naturales, ya sea de manera directa o indirecta. De esta forma los daños ambientales incluyen no solo aquellos daños que generan un impacto negativo en la salud humana sino también al daño objetivo al medio ambiente que no genera daño alguno a la salud.

Uno de los problemas más difíciles que se origina a partir de esta definición tiene que ver con la forma en la que se mide el daño ambiental; en particular el problema se origina porque se trata de medir algo que no tiene un claro valor de mercado.

El concepto de impacto negativo probado científicamente está dado por la relación causal entre alguna unidad física, por ejemplo, un kg de CO₂ o una unidad por misión de por ejemplo un litro de petróleo quemado en un motor estándar, y algún tipo de daño específico al medio ambiente. De acuerdo con la UE y la OCDE, esto se verifica si se cumplen los siguientes criterios:

- i) conocimiento técnico,
- ii) conocimiento tecno-económico,

Tributación Ambiental

iii) aceptación social.

Por lo tanto, en primer lugar, debe haber suficiente evidencia científica para determinar que la unidad física es nociva para el medio ambiente, conocimiento técnico; en segundo lugar, el nivel del daño ambiental debe estar por encima del promedio del nivel de impacto negativo que generaría las actividades económicas en general, conocimiento tecno-económico; tercero, el impacto debe ser determinado políticamente como relevante, aceptación social.

Asimismo, dependiendo del tipo de unidad física que se emplea como base imponible de los impuestos ambientales, se deben distinguir entre dos categorías de impuestos. La primera categoría incluye impuestos sobre contaminantes o a las emisiones, en las cuales la base imponible es una unidad física de un contaminante específico. Los impuestos a las emisiones son pagos directos con relación a la cantidad y calidad de los contaminantes emitidos tales como aguas residuales, basura o ruido; el monto que sería gravado puede ser calculado sobre la base de una cantidad determinada de emisiones de este tipo de contaminante o sobre la base de un estimado del potencial de la emisión. La segunda categoría se refiere a los impuestos ambientales sobre productos, en los cuales la base imponible es una unidad física de un recurso o de un producto cuyo uso produce contaminación, por ejemplo, fertilizantes, bolsas de plásticos, etc.

Es importante considerar que la razón por la cual se crearon los impuestos ambientales no es decisiva para la clasificación. Esta clasificación tampoco está basada en el uso de los ingresos fiscales obtenidos. De esta manera si un impuesto tiene por objeto la protección del medio ambiente sin contar con una base imponible ambiental, ese impuesto no caería dentro de la definición de impuesto ambiental.

Otro aspecto importante es que el Impuesto al Valor Agregado (IVA) se excluye de la definición de impuestos ambientales, ya que el IVA tiene sus propias características y no

Tributación Ambiental

influyen en los precios de la misma manera que otros impuestos aplicables sobre bases imponibles ambientales lo harían. De acuerdo con la Comisión Europea, el término impuestos ambientales no es una buena descripción de este tipo de impuestos. En efecto, puede interpretarse que dicho término aplica para aquellos impuestos con un objetivo ambiental, y no uno fiscal. Dado que la motivación no es parte de la definición de la definición de estos impuestos, el término de impuestos con incidencia ambiental es más preciso; además éste es el término preferido por la OCDE.

En esta línea, impuestos ambientales e impuestos con incidencia ambiental son conceptos que se superponen. El problema se origina cuando la definición de impuestos con incidencia ambiental desarrollado por la OCDE es tomada en consideración. De acuerdo con la OCDE un impuesto con incidencia ambiental es definido como cualquier pago obligatorio y no retributivo al gobierno central, gravado sobre una base imponible que, se entiende, debe tener alguna relevancia para el medio ambiente. Los impuestos no son retributivos en la medida que los beneficios otorgados por el estado a los contribuyentes no se encuentren normalmente en proporción a los pagos realizados.

Esta definición es más amplia; la razón por la cual el concepto de tributo con incidencia ambiental es más amplio que impuestos ambientales, es que el anterior se refiere a una base imponible de una especial relevancia para el medio ambiente; esta característica es mucho más general que la señalada para la definición de impuestos ambientales, de hecho no requiere de algo que cuente con un efecto negativo probado. En consecuencia, el primer concepto es más amplio e incluye un conjunto más amplio de impuestos ya que se dice que los impuestos con incidencia ambiental también abarcan impuestos con una incidencia positiva para el medio ambiente y no solo aquellos con efectos negativos; por ende, los impuestos ambientales y los impuestos con incidencia ambiental no son conceptos que se superponen.

Tributación Ambiental

Entonces, la definición de impuestos con incidencia ambiental es la más apropiada porque tiene un mayor alcance; dicha definición puede incluir impuestos con un efecto positivo al medio ambiente, por ejemplo, un impuesto directo puede generar un incentivo fiscal para invertir tecnología amigable con el medio ambiente.

Además, esta definición está relacionada con la contaminación ambiental y sus dificultades para abordarla. Esto genera espacios para utilizar al medio ambiente tal como base imponible al considerarlo como un bien económico con un valor mensurable. Sin embargo, es importante apreciar que la calificación como impuestos con incidencia ambiental es difícil, dado que el concepto de relevancia ambiental es muy vago.

Las dos definiciones analizadas se refieren a impuestos diseñados para la recaudación fiscal con algunos aspectos ambientales; en otras palabras, dichos impuestos no consideran la idea original detrás de la creación de impuestos ambientales, esto es, para evitar el daño ambiental y servir como incentivo para un cambio de conducta en ese sentido. Sin embargo, no debe olvidarse que la tributación ambiental implica el uso del sistema fiscal para efectos de ajustar los precios de una forma tal que influya en el comportamiento del humano de una manera favorable para el medio ambiente.

Entonces, podemos decir que la tributación ambiental tiene por objetivo el cambio de la conducta humana con relación a la contaminación a través de la aplicación de impuestos.

Sin embargo, las definiciones analizadas parecen olvidar la razón por la cual se crearon dichos impuestos. En primer lugar, las definiciones señaladas no comprenden a todos los impuestos con un impacto en el medio ambiente, por ejemplo, las definiciones no comprenden a los impuestos que son diseñados para llevar a cabo un objetivo ambiental específico, inclusive si estos no tienen una base imponible vinculada con la contaminación. En segundo lugar, optar por una base imponible que cuente con un elemento referido a la contaminación, no es

Tributación Ambiental

siempre una herramienta satisfactoria, ya que no existe una conexión entre gravar este tipo de base y obtener un efecto beneficioso para el medio ambiente. En otras palabras, un impuesto que grava una base imponible vinculada con la contaminación no necesariamente puede generar un efecto en el medio ambiente; asimismo, un impuesto que no grava una base imponible vinculada a la contaminación si pudiera generar efectos en el medio ambiente. Por esta razón, parece necesario promover un enfoque distinto a este tema.

El punto de partida del análisis comienza por entender que los impuestos ambientales solo son aquellos impuestos con (potenciales) efectos en el medio ambiente; esto significa que al usar el termino impuestos ambientales se debe comprender a aquellos impuestos que tienen efecto en el medio ambiente y, específicamente, que generan un cambio en la conducta de los consumidores para promover una conducta amigable con el medio ambiente y desalentar el daño ambiental y/o la reducción en el uso de los recursos naturales; en esta línea, tanto el diseño de impuestos ambientales como la correcta determinación del hecho gravable, la base imponible y la tasa impositiva apropiada son elementos fundamentales, de tal forma que el contribuyente que contamine menos tendría una menor carga tributaria.

En el Congreso Asociación Argentina de Estudios Fiscales (IFA 1.993), los gravámenes ambientales fueron definidos como impuestos o cargas que fueron creados por razones ambientales o tienen efectos ambientales, independientemente de los motivos que están detrás de su creación. En otras palabras, las razones u objetivos no deben ser considerados, dado que los objetivos de las normas pueden ser no tan claros y el legislador podría tomar ventaja de la ilusión fiscal.

Toda vez que este enfoque alternativo le da relevancia solo a los efectos ambientales del impuesto, parece ser el único concepto que está en línea con el principio de justicia tributaria; de hecho, los impuestos ambientales deben estar en línea con el principio de justicia tributaria

Tributación Ambiental

solo cuando existe un vínculo relevante entre los objetivos fiscales y regulatorio, por ejemplo, la protección del medio ambiente. Esto implica que el objetivo regulatorio debe ser claro y el impuesto debe ser apropiado para llevar a cabo dicho objetivo; para ello, es evidente que los impuestos ambientales deben ser diseñados de manera correcta para poder afrontar el problema de la contaminación ambiental.

Tomando en consideración la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), vemos que la sentencia, Transporte Jordi Besora, ha desarrollado este nuevo enfoque para la definición de los impuestos ambientales, basándose solo en que el impuesto tiene una finalidad específica.

De acuerdo con esta sentencia una finalidad específica, debe ser un impuesto que no tenga fines fiscales. En este contexto, la aplicación de los ingresos obtenidos por la aplicación de un impuesto por parte de las autoridades regionales a fin de financiar el estado, para la aplicación de los poderes transferidos a los estados miembros en materia de salud o medio ambiente puede ser un factor que se tome en cuenta para el propósito de determinar la existencia de una finalidad específica. En otras palabras, para que se pueda considerar que un impuesto persigue una finalidad específica, un impuesto debe tener por objetivo la protección del medio ambiente.

En el caso de Transporte Jordi Besora, la TJUE señala claramente que se puede determinar que un impuesto puede calificarse como tal con la finalidad de proteger el medio ambiente, solo si fueran diseñados, en lo concerniente a su estructura, y particularmente sobre la base gravable por la tasa impositiva, de tal forma que pueda disuadir a los contribuyentes de utilizar otro tipo de productos que sean menos nocivos al medio ambiente. Esto quiere decir que no sería suficiente que la finalidad del impuesto sea el de evitar el uso de productos dañinos al medio ambiente, sino también que la estructura del impuesto sea diseñada

Tributación Ambiental

específicamente para conseguir dicho objetivo; lo último puede ser logrado también si existe un vínculo directo entre el uso de los recursos recaudados por el impuesto y los fines no fiscales, por ejemplo, la protección del medio ambiente. Sin embargo, los ingresos recaudados deben ser usados en el cumplimiento de las medidas ambientales que puedan confirmar que efectivamente existen objetivos no fiscales.

Una vez analizados los diferentes términos y teniendo en cuenta la jurisprudencia del TJUE, se establece que el termino impuestos ambientales debe referirse a los impuestos con potenciales efectos en el medio ambiente que puedan inducir cambios de conducta y disuadir comportamientos dañinos al medio ambiente y/o que conlleven la disminución de recursos naturales. En otras palabras, dicho termino solo debe comprender a aquellos impuestos que tienen por objeto la protección del medio ambiente. Tal y como lo señalo el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, un impuesto tiene por objeto la protección del medio ambiente siempre que la estructura del referido impuesto, esto es hecho gravable o tasa impositiva, este diseñada específicamente para alcanzar dicho objetivo. Esta interpretación no debe aplicarse solo si se desea determinar el precio del derecho a contaminar. Sim embargo, Pitrone (2.014) considera que los impuestos ambientales son instrumentos diseñados para proteger y mejorar el medio ambiente para el presente y para las futuras generaciones. Este enfoque también asegura que los impuestos ambientales también concuerden con el principio de justicia tributaria.

Los gobiernos tienen un rol fundamental en la creación y desarrollo de los impuestos ambientales. No obstante, el verdadero reto no se encuentra solo en determinar si dichos impuestos deben incorporarse o no en un ordenamiento, sino, sobre todo, en la manera en que deben diseñarse.

Tributación Ambiental

Sustancialmente, estos impuestos se basan en el principio de quien contamina paga, y al contrario del común de los impuestos, que poseen la capacidad de distorsionar incentivos, estos tienen la capacidad de corregirlos, de tal manera que las externalidades producidas por aquellas actividades nocivas para el medio ambiente son internalizadas dentro de las estructuras de costos, interviniendo de esta forma en las decisiones productivas de los agentes en post de una producción óptima tanto para la sociedad como para el medio ambiente.

En ese sentido, Herrera, Molina y Buñuel (2013) precisan que los tributos ambientales son aquellos impuestos, tasas y contribuciones especiales cuyo objeto imponible este constituido por actos o hechos que inciden negativamente sobre el medio ambiente o que provocan una actuación pública de tutela medioambiental. Del mismo modo, los tributos ambientales son aquellos creados para cambiar el comportamiento de los productores y/o consumidores y que el efecto incentivo que produce su aplicación es de suma importancia para que tanto consumidores como productores cambien de comportamiento en la dirección de un uso de recursos más ecoeficientes, para estimular la innovación y los cambios estructurales y para reforzar el cumplimiento de las disposiciones normativas. Así mismo aumenta la recaudación, que puede utilizarse para mejorar el gasto en medio ambiente.

Algunos autores, como Iglesias (2002) entienden que la principal característica de los impuestos ambientales radica en que ellos no se hallan encaminados primordialmente hacia el objetivo esencial y propio de la recaudación, sino que como correspondería a cualquier regulación medioambiental que se precise, se diseñan como instrumentos de intervención o regulación orientados al cumplimiento de fines o intereses públicos que la Constitución garantiza.

Es importante recalcar que se ha entendido al impuesto ambiental ideal como aquel tributo que se establece por unidad de contaminación (emisión), siendo el valor del impuesto igual al

Tributación Ambiental

valor del daño ambiental causado por esa unidad de contaminación, IV Jornadas Forum Ambiental, 2001.

Para calificar a un tributo de ambiental hay que analizar su estructura, y no conformarse como a menudo se hace, con las declaraciones de intenciones que el legislador plasma en su exposición de motivos. El tributo extrafiscal, según expone Lago (2000), para merecer tal calificativo extrafiscal, el tributo debe asumir en sus elementos estructurales tales objetivos extrafiscales así, 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 extrafiscal de que se trate. Es preciso, por tanto, que el tributo entero y no solo el elemento objetivo del hecho imponible en su aspecto material, este estructurado coherentemente atendiendo al objetivo extrafiscal.

La implementación de tributos ambientales o ecológicos encuentran su fundamento en los siguientes puntos, según la visión de Garnica (2005):

- El primero y más importante: su estructura posibilita la internalización de las externalidades económicas, tanto las positivas como las negativas. De acuerdo con el principio de que “el que contamina, paga”, los tributos ambientales obligan a aquellos que contaminan a pagar por los costos externos que le ocasionan a la sociedad, es decir, por dañar al medio ambiente con sus actividades.
- Su implementación genera la posibilidad de reducir la carga tributaria de otros tributos no ambientales, como por ejemplo aquellos de características altamente regresivas y distorsivas.
- Estas herramientas fomentan la innovación e incitan a los productores y a los consumidores a controlar los niveles de contaminación.

Tributación Ambiental

- El producto de la recaudación de los tributos ambientales puede contribuir a financiar nuevas demandas de gastos junto a los impuestos existentes. Su aportación recaudatoria no es despreciable, alcanzando en algunos casos porcentajes significativos de participación en los ingresos tributarios totales.
- Su aceptación política y social es elevada, lo que reduce enormemente su potencial carácter conflictivo. Este tipo de figura impositivas tiene una buena imagen entre los ciudadanos y además los gobiernos son en general muy receptivos a nuevas formas de tributos.
- La implementación de gravámenes ambientales puede ser receptada positivamente por los organismos internacionales que tanto poder ejercen sobre nuestro país.

Atendiendo a este último punto, se tiene autores como Salas (2.007) que expresa que, dentro de la Tributación Ambiental Internacional, los impuestos y tasas ecológicas son instrumentos de políticas ambientales mediante los cuales se puede influir sobre los impactos ambientales, disminuyendo o mitigando determinados problemas, modificando situaciones y comportamientos perjudiciales para el medio ambiente. Aunque no siempre es posible cuantificar en dinero los daños, estos impuestos responden claramente a la idea de quien contamina, paga.

Los tributos ambientales adoptan como finalidad principal el desaliento de conductas o bienes antiecológicos y como finalidad secundaria la obtención de recursos económicos. Esto quiere decir que no se despoja al gravamen de finalidad recaudatoria, solo que ésta se ve eclipsada por el objetivo primordial del tributo (extrafiscal).

Así Díaz (2.008) expresa que la vía impositiva puede resultar un fin secundario para la obtención de recursos, siendo ello lo que permite precisar la utilización del tributo con fines de política económica.

Tributación Ambiental

Para que exista una verdadera finalidad ecológica el gravamen tiene que poseer una entidad tal que altere sensiblemente las alternativas de los posibles agentes contaminantes. No basta con la mera sujeción de una actividad o bien contaminante, sino que la presión tributaria tiene que ser de una cuantía tal que al contribuyente no le dé lo mismo agredir el medio ambiente que no hacerlo, expresa Salassa (2.015). Ello obliga a analizar cada caso en particular con una necesaria evaluación ex ante y ex post.

Hoy en día existe aún un sector de la doctrina, minoritario, como es el autor López (2.007) que suele afirmar que en el resultado ideal de los tributos con fines extrafiscales sería alcanzar una recaudación nula, ya que así se habrá conseguido el objetivo regulador pretendido. Pero como bien expresan Magadan y Rivas (2.004), si se entiende a la extra-fiscalidad como no recaudación caemos en un desacierto conceptual, ya que ningún tributo, por más extrafiscal que sean sus fines, procura (o debería procurar) una recaudación cero. La ausencia total de recaudación implica inexistencia de conducta gravada y este objetivo no debe buscarse a través de un tributo sino mediante figuras prohibitivas acompañadas de controles administrativos y medidas sancionadoras eficaces.

Respecto a lo mencionado anteriormente, Varena (2.010) expresa que, si se afirma que un tributo con fines extrafiscales conserva su finalidad recaudadora y que se aplica sobre conductas tolerables por la sociedad, pero es conveniente su morigeración, éste nunca podrá tener naturaleza sancionatoria.

El diseño de un Tributo Ambiental debe contemplar los siguientes aspectos, según lo estableció el 7º Congreso de Medio Ambiente (2.012):

- ⇒ La definición del problema ambiental a tutelar, recordando que el tributo no debe perseguir exclusivamente fines recaudatorios para el fisco, sino de internalización de

Tributación Ambiental

costos de creación de fondos destinados a financiar actividad ambiental o de estímulos para el cuidado de recursos naturales (premio-castigo).

- ⇒ La indicación precisa de cuáles son las actividades prohibidas por la entidad de los daños que pueden provocar, conforme lo manda el art. 41 de la Constitución Nacional.
- ⇒ El análisis del bien o actividad contaminante desde el proceso de producción hasta el consumo, así como el tipo de mercado en cuanto a la rigidez de su demanda.
- ⇒ El cálculo del gasto ambiental, sus medidas y efectos incentivadores.
- ⇒ Si se intenta crear una tasa ambiental, lo recaudado debe guardar una razonable proporción o equivalencia con el servicio que se presta.
- ⇒ Si se establece un impuesto, deberá observarse el principio de capacidad contributiva y contaminante, este último concepto es una capacidad económica negativa a los fines de protección ambiental; la concurrencia de ambos como criterio de valoración debe mantener un equilibrio y coherencia lógica.
- ⇒ La definición de introducir la variable ambiental en los tributos existentes o la creación de nuevos con características netamente ambientales.
- ⇒ Se deberá tener en cuenta el impacto de la variable ambiental en la competitividad internacional.

Actividades prohibidas

En cuanto a las actividades prohibidas, el impuesto como modelador de conductas debe recaer sobre contaminaciones moderadamente degradantes del medio ambiente y solo en la medida en que sea un medio eficaz para su eliminación o atenuación; si, por el contrario, la actividad industrial genera efectos letales para la vida del hombre, entonces actuará el poder de policía

Tributación Ambiental

administrativa disponiendo la prohibición o bien llevando a límites tales que motiven dicha prohibición. Ello surge de la manda prevista en el artículo 41 de la Constitución Nacional.

Base imponible del Tributo Ambiental

Respecto a la base imponible del tributo ambiental, tenemos que la relación costo-beneficio económico resulta de aplicación incierta sobre las medidas de protección ambiental; es de compleja aprobación, ello obedece a que están comprometidos valores fundamentales que no pueden integrarse en el cálculo económico; es sumamente difícil la respuesta frente al interrogante de cuál es el valor de la conservación de la naturaleza para uso y gozo del hombre, de una especie animal o vegetal.

Afirma con acierto Altamirano (2.001) que en remplazo de la relación costo-beneficio económico aparece la relación costo-beneficio social, que tiene por objeto establecer ya no si se procederá actuar frente al problema, sino que explica el “como” desde la perspectiva financiera; el costo-beneficio social es objeto de una decisión política.

Un aspecto de difícil solución es el referido a la cuantificación del tributo a aplicar sobre la actividad contaminante. Concretamente cuales son los elementos que permiten conformar la base imponible del gravamen y respetar el postulado contaminador pagador.

La base imponible resulta difusa frente a los procesos de contaminación en los cuales no existe proporción entre el efecto (contaminación) y las variables tradicionalmente consideradas (ventas, producción, salarios, ganancias, valuación de inmuebles, etc.). Es obvio que el Estado, en todos sus niveles, debe utilizar los medios necesarios privilegiando el bienestar social en general.

Una alternativa consistiría que el tributo exigido a los agentes contaminantes sea medianamente equivalente al costo de aplicar procedimientos o productos sustitutivos que no

Tributación Ambiental

generen contaminación. Otra serpia que el tributo resulte equivalente al costo de neutralización de la contaminación ya efectuada.

Finalmente, si el gravamen fuese muy elevado, el efecto que se lograría sería la prohibición de la actividad contaminante.

Parte de la doctrina, como Morel (2.010), entiende que cuando una determinada actividad contaminante es inaceptable, entonces deberá ser prohibida y no desalentada con la fijación de tributos elevados.

El Hecho Imponible

Con relación a el hecho imponible ambiental, será el conjunto de circunstancias asociadas o conectadas a un daño real o potencial del medio ambiente y cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria definida por el legislador.

Morel (2.010) expresa que la finalidad o propósito ambiental debe ser proclamada por el legislador y estar contenido en toda la estructura del tributo para que tenga la característica de tributo ambiental y ajustado a nuestro ordenamiento constitucional.

Existen distintas modalidades de hechos imposables en tributos ambientales:

1. El establecimiento de impuestos sobre un producto considerado generador de daños ambientales ya sea sobre el producto final o sobre los materiales de producción de este. La crítica principal a este tipo de imposición radica en que el empresario puede trasladar el impuesto al consumidor, con lo que no se cumpliría el principio de quien contamina, paga.
2. Altamirano (2.001) expone la alternativa de imponer un gravamen sobre un insumo, si bien puede modificar el comportamiento de un agente llevándolo a optar por un

Tributación Ambiental

insumo alternativo menos contaminante, como contrapartida no consideraría el hecho de que un insumo pueda ocasionar contaminación en un proceso industrial pero no en otro; se afectaría el criterio de optimización de una empresa sin justificación razonable.

3. La imposición de gravámenes, no en la etapa de producción sino en la de transporte y distribución de un producto, también merece las críticas señaladas en los puntos precedentes.
4. Una alternativa que supera los defectos de las imposiciones anteriores sería la de gravar el hecho contaminador; este criterio por un lado permite recaudar fondos para destinarlos a actividad de saneamiento, y por otro penaliza al sujeto contaminante. Su dificultad radica en la cuantificación del gravamen ya que las emanaciones no tienen proporción alguna con las variables que normalmente constituyen la base imponible; en algunos casos sería posible cuantificar de manera aproximada el costo de eliminar la polución (contaminación de aire y agua), pero en otros resulta muy complejo (derrames de petróleo).
5. Finalmente, resultan más eficientes los impuestos diferenciales, esto es incluir un incentivo ambiental a impuestos ya existentes, como puede ser modificar alícuotas del impuesto al valor agregado según se produzcan automóviles con catalizadores o nafta sin plomo.

El principio de Capacidad Contributiva en los Tributos Ambientales

La capacidad contributiva constituye el temperamento de calificación de todo impuesto. Se la define como la potencia económica genérica aplicable sobre hechos imposables que manifiesten riqueza.

Tributación Ambiental

Sostiene Altamirano (2.001) que solo es capacidad contributiva aquella riqueza que pueda ser detraída sin perjudicar la supervivencia de la organización económica gravada.

El principio de capacidad contributiva decidirá la elección de las medidas técnicas que, partiendo de una manifestación de riqueza imponible de un sujeto, conducen a la determinación de la cuantía de la deuda tributaria que por esa riqueza ha de satisfacer.

Si bien este criterio es esencial en los tributos llamados fiscales o de inspiración recaudatoria, no tiene trascendencia cuando el tributo intenta satisfacer finalidades extrafiscales, como sucede con los tributos ambientales.

En este caso, el principio que delimitará el tributo será la regla de razonabilidad.

Morel (2.010) sostiene que, en el terreno ambiental, el contribuyente debe manifestar más que capacidad contributiva, capacidad contaminante, entendido este concepto como capacidad económica negativa a los fines de la protección ambiental; la concurrencia de ambos como criterios de valoración debe mantener un equilibrio y coherencia lógica.

El tributo busca internalizar los costos de la contaminación y, en este caso el contribuyente no tributará en función de su capacidad contributiva sino porque ha contaminado y debe reparar el daño o velar por el principio de solidaridad.

Antonio (2.007) expresa que otra finalidad extrafiscal puede ser la de crear fondos destinados a financiar actividad ambiental, o establecer estímulos para el cuidado de los recursos naturales (modelador de conducta a través de premios y castigos).

La finalidad extrafiscal de los tributos tiene sustento constitucional en el orden federal en el art. 75 inc. 18 “cláusula del progreso” y 19 “cláusula del progreso con justicia social” de la Constitución Nacional.

Tributación Ambiental

La Corte Suprema de Justicia de la Nación, (CSJN 1.959), ha aceptado la extra-fiscalidad de los tributos: “El poder impositivo tiende, ante todo, a proveer de recursos al tesoro público, pero constituye además un valioso instrumento de regulación económica. Tal es la función del fomento y asistencia social del impuesto, que a veces linda con el poder de policía y sirve a la política económica del Estado en la medida en que responde a las exigencias del bien general, cuya satisfacción ha sido prevista en la Ley Fundamental como uno de los objetivos del poder impositivo. En este aspecto, las manifestaciones actuales de ese poder convergen hacia la finalidad primaria, y ciertamente extrafiscal, de impulsar un desarrollo pleno y justo de las fuerzas económicas”

Los Tributos ambientales son parte de las Medidas Tributarias, al igual que los Beneficios Fiscales. Tanto los tributos ambientales como los beneficios fiscales ambientales son instituciones propias del Derecho Tributario que bregan por la preservación del medio ambiente. En líneas generales, la gran distinción entre estas dos medidas estriba en que mientras los tributos ambientales persiguen desmotivar a los administrados en la realización de conductas anti ambientales, los beneficios fiscales ambientales procuran alentar la realización de conductas proambientales.

En relación con los Beneficios Fiscales Salassa (2.015) los define como aquellas ventajas tributarias que persiguen anular, aminorar o aplazar el pago de un gravamen a los fines de incentivar la realización o utilización de actividades o bienes favorables para el medio ambiente.

Tributación Ambiental

En síntesis, para entender a los Tributos Ambientales como una herramienta óptima para la protección del medio ambiente, concluimos:

- Luego de ver las diferentes y variadas definiciones que existen para el concepto que nos ocupa, queda en vista que todas tienen un punto en común que es de gravar actividades económicas que provoquen daño ambiental.
- Si bien dentro de los instrumentos económicos el impuesto ambiental es el más apropiado para combatir la contaminación, el problema que existe es la falta de unicidad en los términos usados indistintamente, como ser: impuestos verdes, eco tributos, impuestos con incidencia ambiental, cuando en realidad tienen diferente significado.
- El concepto de impuesto ambiental ha evolucionado con el tiempo, llegando a definirlos como “los impuestos cuya base imponible es una unidad física de aquella que cuando es usada o desechado tienen un impacto negativo específico probado científicamente en el medioambiente”. Este concepto conlleva a la necesidad de aclarar áreas grises como ser los términos impuestos, impacto negativo científicamente probado e impacto negativo en el medio ambiente. Por tal circunstancia se comienza a considerar la definición de impuestos con incidencia ambiental como la más apropiada por tener mayor alcance.
- La Tributación Ambiental implica el uso del sistema fiscal para ajustar los precios de forma tal que influya en el comportamiento del ser humano de manera favorable para el medio ambiente.
- No se debe dejar de lado la idea de que un impuesto que grava una base imponible vinculada con la contaminación no necesariamente puede generar un efecto en el medio ambiente, así mismo, un impuesto que grava una base imponible vinculada a la contaminación si puede generar efectos en el mismo;

Tributación Ambiental

dando lugar esta idea a un nuevo enfoque que pone relevancia en que el termino impuesto ambiental solo debe comprender a aquellos impuestos que tienen por objeto la protección del medio ambiente.

- Este enfoque también asegura que los impuestos ambientales concuerden con el principio de justicia tributaria, teniendo los gobiernos un rol fundamental en la creación y desarrollo de estos, basándose en el principio de quien contamina paga.
- Dentro de las medidas tributaras, además de los tributos ambientales encontramos los beneficios fiscales, otro tipo de instrumento económico de gran ayuda a la causa debido a que tiene como fin incentivar conductas a favor del medio ambiente.

Una vez analizado los principales puntos del presente capítulo concluimos recordando que el principal objetivo de la Tributación Ambiental es el cambio de conductas relacionadas a la contaminación del medio ambiente.

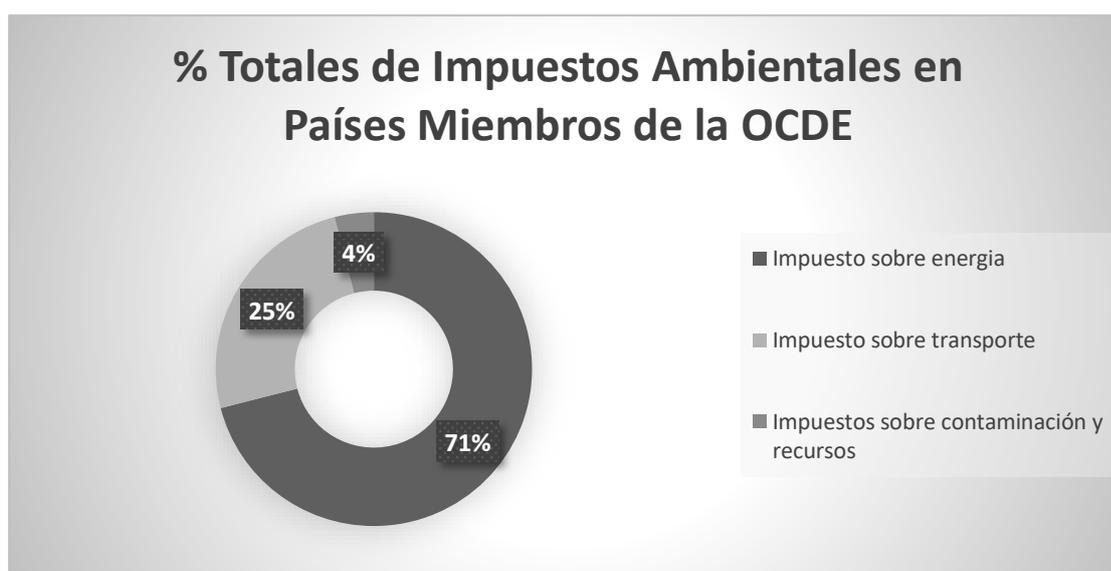
**CAPITULO II: EXPERIENCIAS INTERNACIONALES EN TRIBUTACIÓN
AMBIENTAL**

Capítulo II: EXPERIENCIAS INTERNACIONALES EN TRIBUTACIÓN AMBIENTAL

En el plano internacional los Tributos Ambientales, adquieren una creciente importancia como parte fundamental de los planes de reforma fiscal de 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, aunque se han hecho más visible en el manejo de desechos; se están utilizando cada vez más los impuestos vinculados a parámetros ambientales en sus estrategias de control sobre la contaminación.

Puig (2.014) destaca que la fiscalidad ambiental se ha convertido en elemento fundamental dentro de las políticas ambientales en los países de la OCDE.



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

Tributación Ambiental

Podemos observar en el gráfico anterior que en todos los países miembros de la OCDE, los impuestos a la energía son los que predominan con un 71% sobre el resto de los impuestos ambientales, esto se debe al hecho de que fueron los primeros impuestos que estos países introdujeron en sus sistemas fiscales y al gran potencial recaudatorio que tienen estos con respecto a otros impuestos ambientales; seguidos de los impuestos a la energía se encuentran los impuestos sobre transporte con un 25% no llegando a tener la misma importancia de los primeros; por último tienen los impuestos sobre la contaminación y los recursos, que como se puede visualizar en el gráfico su presencia comparada con los otros dos grupos es residual.

Actualmente, en promedio, en los países miembros 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, y el mercado ha respondido creando combustibles más limpios como por ejemplo la gasolina sin plomo.

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; siendo el objetivo primordial de los mismos 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.

En relación con 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 y 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 la renta del trabajo que en la década de los 90 se había

Tributación Ambiental

incrementado notablemente debido a la traslación de la 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 paso a convertirse en actor principal de las reformas tributarias. De esta manera, se asegura la recaudación.

El esquema señalado, ha predominado en los países nórdicos en la primera mitad de los años 90, los cuales fueron los precursores en las reformas verdes fiscales o ecológicas, caracterizadas 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 directa tradicional para incentivar comportamientos respetuosos con el medio ambiente.

Los impuestos ambientales en uso por parte de los países miembros de la OCDE son los siguientes:

- Impuestos Ambientales sobre productos energéticos: aplicado principalmente a la gasolina, constituye el de mayor importancia, en principio creado por razones fiscales, para luego considerar su efecto en el medio ambiente, gravándose por el alto/bajo contenido en plomo o azufre.
- 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.

Tributación Ambiental

- Impuestos ambientales sobre vehículos: del mismo modo que los aplicados por productos energéticos, surgen por motivos fiscales para luego ser modificados e incluir los factores ambientales. Entre ellos impuestos por adquisición de vehículos nuevos o cobros de derecho a uso de caminos.
- Impuesto Ambiental por contaminación del agua: se clasifican en:
 - Impuestos a ciertos productos que tienen una alta probabilidad de contaminar ríos y acuíferos en general (pesticidas, fertilizantes, etc.).
 - Impuestos o emisiones que se identifican mediante la fuente generadora, constituyen descargas o emisiones directas al agua incluyendo impuestos sobre nitrógenos, metales pesados, etc.
- 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, o tasas que se basan en las mediciones registradas por el medidor.
- Impuesto Ambiental por generación de residuos: la recolección y posterior tratamiento de residuos sólidos se pueden percibir por tarifa fija durante un periodo de tiempo o cobro que se basa en el volumen de residuos. Existen algunos productos a los que se les aplica impuesto por los residuos que generan, entre otros: baterías, envases, lubricantes, etc.

Desde principio de la década de 1.970, 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 con la gestión ambiental; en los años setenta eran usuales los cargos y tarifas aplicadas a quienes utilizaran

Tributación Ambiental

recursos naturales como también los subsidios, mientras que, en la actualidad, se dirigen hacia otro tipo de cargos, como los cobros o tarifas por emisiones arrojadas o liberadas en medios ambientales.

En los últimos 20 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 pensamiento liberal del libre juego de la oferta y la demanda, pero reconociendo que, los precios de los bienes y servicios no reflejan adecuadamente los costos con origen en el daño ambiental, que la 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 Estos 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 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; en líneas generales, Gago, Labandeira y Rodríguez (2.003), consideran 4 fases:

- ❖ 1º Fase: Revisión y Adaptación del Sistema Fiscal Vigente

Tributación Ambiental

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 adelante dos tipos de actuaciones:

⇒ Revisión y eliminación de medidas fiscales que se aplican e inciden negativamente en el medio ambiente: antes de empezar a aplicar o introducir nuevas medidas al sistema fiscal para combatir los problemas medioambientales, los países tienen que revisar que medidas están vigentes, ya que la eliminación o modificación de éstas, pueda ser suficiente para solucionar los problemas generados. Por ejemplo, los gobiernos para estimular los consumos 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 medio ambiente, 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 medio ambiental, 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.

Tributación Ambiental

- 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, con el consecuente costo por sus tratamientos médicos al estado.
- Desalientan las inversiones necesarias en la eficiencia energética.
- 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 (agua, transporte). 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 en la demanda y, como consecuencia, un menor impacto en el medio ambiente.

⇒ Reestructuración de los impuestos existentes en función del impacto en el medio ambiente: esta 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 del impuesto a los combustibles, estos impuestos al 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

Tributación Ambiental

incluye impuestos destinados a proteger el medio ambiente, 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; y los impuestos a la energía, que varían en función de la fuente de energía utilizada.

❖ 2° 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 del medio ambiente; estos impuestos estarán relacionados con las actividades que tienen un impacto negativo sobre el medio ambiente. Con la entrada en vigor de estos impuestos se busca disminuir el consumo y la producción de estos productos para generar menos residuos.

❖ 3° Fase: Incorporación de Otros Instrumentos Fiscales de Política Ambiental

Esta fase consiste en la incorporación de otros instrumentos fiscales de política ambiental, tales 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.

❖ 4° 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 pérdidas 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 que 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 en 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.

Para clasificar las distintas Reformas Fiscales Verdes que se han llevado a cabo, Gago (2.003), las cataloga en tres generaciones en función de la finalidad de la recaudación obtenida a través de los impuestos ambientales introducidos, a saber:

- 1ª Generación
 - Suecia (1.991)
 - Noruega (1.992)
 - Holanda (1.992)
 - Dinamarca (1.993)
 - Estonia (2.006)

Propuesta de Reciclaje: introducción de impuestos ambientales y reducciones compensatorias en impuestos a las rentas de personas física y sociedades, en un esquema de neutralidad recaudatoria.

Resumiendo un poco la descripción de ésta generación se puede expresar que estas reformas fiscales verdes fueron aplicadas a principios de los 90 caracterizándose por la introducción de

Tributación Ambiental

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 éstos impuestos recaía sobre los consumidores finales al existir exenciones para los sectores industriales para no perder competitividad.

➤ 2° Generación

- Reino Unido (1.996)
- Finlandia (1.998)
- Alemania (1.999)
- Italia (1.999)
- Republica Checa (2.008)

Propuesta de Reciclaje: introducción de impuestos ambientales y reducciones compensatorias en cotizaciones sociales, en un esquema de neutralidad recaudatoria.

Siguiendo el esquema de la anterior generación, de ésta podemos decir que las reformas fiscales verdes de la segunda generación tuvieron lugar a finales del siglo XX y principios del siglo XXI, caracterizándose 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.

➤ 3° Generación

- Suiza (2.008)
- Australia (2.011)
- Italia (2.012)
- Francia (2.014)

Tributación Ambiental

Propuesta de Reciclaje: introducción de impuestos ambientales y compensación con políticas mixtas de reciclaje de ingresos aplicados a la consolidación fiscal, cambio climático, eficiencia energética, energías renovables.

Por último, tenemos que la llamada 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 viera reducida; este hecho generó la puesta en marcha de distintas reformas fiscales verde 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.

De acuerdo con el documento de proyecto titulado “LA Reforma Fiscal Ambiental en América Latina” publicado por la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL, 2.015), 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.

A continuación, exponemos algunos elementos ambientales en la Reforma Tributaria recientes en América Latina; información extraída de CEPAL (2.014), Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe, sobre la base de la legislación oficial de cada país, a saber:

➤ ARGENTINA (2.013)

- ❖ Tipo de Impuesto: impuesto a automóviles y motocicletas de alta gama, embarcaciones y aeronaves deportivas; del 10% a un rango entre el 30% y el 50%

Tributación Ambiental

- BOLIVIA - Estado Plurinacional (2.007)
 - ❖ Tipo de Impuesto: 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.
- BRASIL (2.013)
 - ❖ Tipo de Impuesto: impuestos sobre los productos industrializados (IPI), extensión de la reducción para vehículos y tasa cero para ciertos azúcares de caña; reducción de impuestos y tarifas a la energía eléctrica.
- CHILE (2.014)
 - ❖ Tipo de Impuesto: impuesto sobre el carbono.
- COSTA RICA (2.009 – 2.013)
 - ❖ Tipo de Impuesto: impuesto de 25 dólares en cada exportación de mercancías que salen por un puesto fronterizo terrestre.
- ECUADOR (2.007 – 2.010 – 2.013)
 - ❖ Tipo de Impuesto: exclusión de los vehículos híbridos y eléctricos de IVA, tasa cero; nuevas tarifas progresivas del ICE para vehículos híbridos y eléctricos; impuesto ambiental a la contaminación vehicular; impuestos a las botellas de plástico no retornables, 0,02 dólar por unidad.
- EL SALVADOR (2.009 – 2.011 – 2.013)
 - ❖ Tipo de Impuesto: nuevo impuesto ad valorem al primer registro de vehículos: automotores del 1% al 8%, navales del 2% al 10%, aéreos del 2% y 5%; nuevo impuesto ad valorem a la venta de combustible con base en el precio internacional del petróleo.

Tributación Ambiental

- GUATEMALA (2.009 – 2.012)
 - ❖ Tipo de Impuesto: impuesto sobre circulación de vehículo terrestre, marítimos y aéreos (ISCV), aumentan las tasas y valores mínimos según tipo de vehículo; reducción del 50% de impuesto sobre la circulación de vehículo (2.013); se establece un impuesto específico a la primera matricula de vehículos automotores terrestre.
- HONDURAS (2.010 – 2.011 – 2.012)
 - ❖ Tipo de Impuesto: sobretasa (ecotasa) para la importación de vehículos usados entre 5.000 y 10.000 lempiras.
- MEXICO (2.014)
 - ❖ Tipo de impuesto: impuesto al carbono; financiamiento de proyectos de mitigación específicos que deben demostrar beneficios ambientales tangibles.
- NICARAGUA (2.009 – 2.012)
 - ❖ Tipo de Impuesto: aumento de tasas para vehículos.
- PERÚ (2.007 – 2.012)
 - ❖ Tipo de impuesto: modificación de las tasas del impuesto selectivo al consumo (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 combustibles.
- REPUBLICA DOMINICANA (2.012 – 2.013)
 - ❖ Tipo de Impuesto: aumento de los impuestos especiales (hidrocarburos entre otros) con la introducción de un ad valorem.

Tributación Ambiental

➤ URUGUAY (2.007 – 2.012 – 2.013)

- ❖ Tipo de Impuesto: incremento de las tasas máximas del impuesto interno específico interno (IMESI) para vehículos automotores.

Para el diseño de una Reforma Fiscal Ambiental, enmarca los ejemplos citados, se cuenta con las ventajas 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; debemos tener en cuenta que 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 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, referencia y recomendaciones más influyentes en todo el mundo. En el ámbito teórico, la referencia básica es el Informe Mirrlees (2.011), que ha sido elaborado en Inglaterra por una comisión precedida por el economista escocés, Premio Nobel de Economía Mirrlees (1.996), 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. En su definición de lo que significa un buen sistema impositivo, es decir un sistema impositivo más eficiente, progresivo y con capacidad recaudatoria, recomienda la utilización de la imposición ambiental en una triple dirección:

- Homogenizar la fiscalidad de todos los consumos energéticos en el IVA – base extensiva, tipo único, sin tratamientos preferenciales – para alcanzar el máximo grado de neutralidad.

Tributación Ambiental

- Poner precio a las emisiones de dióxido de carbono (CO₂), mediante nueva imposición ambiental y la adaptación con criterios ambientales de la imposición energética tradicional.
- Iniciar la reforma de 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 de sus países miembros, disponen de tributos principalmente sobre la energía, con una incidencia ambiental positiva, a pesar de que en algunos casos no fueron concebidos para tal fin.

LA OCDE prefiere la utilización de los instrumentos económicos, por ser incentivos permanentes para la reducción de 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 flexible que las soluciones reglamentarias.

Hasta no hace mucho, gran parte de los países utilizaban instrumentos legales y normativos para proteger el medio ambiente, con un esquema regulatorio conocido como “command and control”, es decir control-mandato-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 excedan los estándares fijados de forma predeterminada, se reacciona con sanciones para corregirlos mediante una fuerte intervención del estado con injerencia.

Lamentablemente 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.

Tributación Ambiental

Al ser deficiente esta regulación, con posterioridad, se impulsaron instrumentos cuyo objetivo fue el mercado. Morel (2.010), cita a:

- Los Tributos: tasas, impuesto y contribuciones especiales.
- Las Ayudas Financieras: reembolsos de tributos por inversiones con tecnologías más beneficiosas, políticas extrafiscales, subsidios, créditos blandos, entre otros.
- 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.
- 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 expresa que, los contaminadores incorporan a sus costos, los originados por la aplicación de estos instrumentos económicos, por el uso o disfrute de los bienes ambientales y /o por la emisiones vertidas o liberadas al medio ambiente, con el consiguiente traslado a los precios 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 medio ambiente por parte de cada 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 de forma gratuita o por subasta, en caso de poder reducir esa contaminación, el excedente puede ser negociado para su venta en el mercado creado para ese

Tributación Ambiental

fin, con precios a acordar entre las partes, así mismo en caso de necesitar más permiso, es posible buscarlo en ese mismo mercado.

A este último grupo de instrumentos de 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 con cifras monetarias en concepto de indemnizaciones en carácter de compensación por daños.

En síntesis, podemos observar como los Tributos Ambientales adquieren relevancia en los países más desarrollados, a saber:

- La mayoría de los países miembros de la OCDE utilizan instrumentos económicos con el objeto de recaudar fondos dirigidos al financiamiento de proyectos, programas o servicios de gestión ambiental, de manera fructífera.
- Los impuestos ambientales en estos países se caracterizan por ser neutrales, es decir su instrumentación consiste en la introducción de nuevos cargos o impuestos ambientales y la eliminación o disminución de otros impuestos, así la tributación ambiental se convirtió en un actor principal de las reformas tributarias asegurando la recaudación.
- Queda demostrado que la aplicación de la Reforma Fiscal Verde no es sencilla, pero que aquellos países que lo pusieron en práctica vienen manteniendo sus sistemas impositivos en una situación de gran estabilidad.
- Si bien en la región de América Latina no existen experiencias de reformas fiscales de esta índole, se observa una utilización más frecuente de instrumentos fiscales de carácter ambiental obteniendo resultados altamente positivos.
- La imposición ambiental dentro de los sistemas tributarios como pilar central ha sido refrendado por el Fondo Monetaria internacional (FMI), la OCDE y la Unión Europea

Tributación Ambiental

(UE) en varios de sus informes, señalando a la fiscalidad ambiental como un ámbito clave de las políticas ambientales.

Hoy en día podemos decir que la instauración de medidas tributarias para proteger el medio ambiente es un hecho en gran parte del mundo resultando eficaces a pesar de presentar dificultades y/o críticas a la imposición de estas.

**CAPITULO III: MUNICIPIOS, NIVEL DE GOBIERNO IDÓNEO EN
TRIBUTACIÓN AMBIENTAL**

Capítulo III: MUNICIPIOS, NIVEL DE GOBIERNO IDÓNEO EN TRIBUTACIÓN AMBIENTAL

En la actualidad, la importancia de la cuestión ambiental se posiciona con mayor fuerza como tema central en las discusiones políticas y económicas de un mundo globalizado.

La preocupación por el deterioro ecológico ha instado a los Estados, y a sus diferentes niveles de gobierno, a llevar adelante distintas medidas para detener, o al menos reducir, esta problemática. Salassa (2013) llama a estas medidas “mecanismos estatales de protección ambiental”, y las define como todos aquellos instrumentos jurídicos que pueden adoptar las Administraciones, dentro del ejercicio de su función pública, para preservar el medio ambiente.

La Argentina no es ajena a esta preocupación y a la necesidad de hacer frente a las diferentes problemáticas ambientales, las cuales afectan a sus distintos niveles de gobierno, en especial a los de carácter local (inundaciones, sequías, calidad del aire, deforestación, etc.)

Ameriso, Beren, Ferullo y Sevilla (1.999) afirman que, dentro de los tres niveles de gobierno, los municipios, por encontrarse en contacto más directo con los grupos poblacionales de similares necesidades y valores, es la órbita de gobierno más idónea para ocuparse de la protección del medio ambiente.

En este sentido, Galarza y Fraga (2.009) expresan que cuestiones como el transporte, la vivienda, el manejo de residuos, la limpieza urbana, los espacios públicos verdes, etc., constituyen grandes dilemas que deberían, en su mayor medida, ser resueltos por parte de los gobiernos locales. No solo en el orden económico y de planificación, sino también en el aspecto ambiental.

Tributación Ambiental

Así mismo Galarza (2018) opina que puede haber excelentes política internacionales, nacionales y regionales en torno a la lucha contra la problemática ambiental, pero el contacto directo y diario con los ciudadanos lo tienen finalmente las Municipalidades, lo que las convierte en eslabones claves en el éxito o fracaso de aquellas.

Dentro del amplio espectro de posibilidades que ofrece el ordenamiento jurídico, las medidas fiscales vienen cobrando un protagonismo cada vez mayor; de hecho, podemos observar en el Capítulo II como en las últimas décadas la mayoría de los Estados miembros de la OCDE, con los países nórdicos a la cabeza, han impulsado algún tipo de reforma fiscal verde. Es decir, que son numerosas y de público conocimiento, las experiencias internacionales que avalan la importancia, e incluso la necesidad de recurrir al área tributaria para enfrentar la contaminación ambiental, ya que la misma posee instrumentos óptimos para que, en el mencionado contexto, las Municipalidades actúen como gestores frente a la problemática ambiental.

Debemos tener presente que la actividad financiera del Estado, entendida como aquella actividad encaminada a la obtención de recursos y realización de gastos para satisfacer las necesidades públicas, ha ido evolucionando y utilizando nuevos métodos de actuación de acuerdo con los objetivos perseguidos. Así dicha actividad no se limita únicamente a la obtención de sumas de dinero, para luego financiar gastos públicos, sino que se utiliza también para la consecución de otros fines constitucionalmente legítimos y exigibles. Entre estos fines encontramos la protección del medio ambiente, en nuestra Constitución debemos recurrir fundamentalmente a los arts. 41 y 43.

Teniendo en cuenta que los Municipios Argentinos padecen diferentes problemáticas ambientales y que son el nivel de gobierno más idóneo para promover la protección del medio ambiente, vamos a analizar una de las principales dificultades que Rodolfo Salassa (2016)

Tributación Ambiental

considera enfrentan los Municipios a la hora de dictar medidas tributarias ambientales. La misma es de carácter formal y hace a la competencia tributaria que tienen las Municipalidades para regular tales medidas.

Antes de abordar la competencia tributaria de los Municipios, es necesario inquirir en líneas generales, sobre su naturaleza jurídica como uno de los niveles de gobierno que forma parte de nuestro sistema federal de gobierno y las consecuencias que de ellas se derivan para el tema que nos ocupa.

Cogorno (2.009) expresa que durante mucho tiempo varios exponentes de la doctrina y jurisprudencia discutieron acerca de esta cuestión, polarizándose en el debate entre quienes defienden únicamente la autarquía y los que apoyan la autonomía municipal; también expone, que hay posturas intermedias que niegan una autonomía municipal sin límites y una autarquía a raja tabla, lo que lleva a sus defensores a hablar de autonomía relativa.

Por su parte García (1.995), sostiene que la autonomía supone un poder de legislación propio y originario, que algunos llaman constituyente; es la facultad de darse sus propias instituciones y de gobernarse por ellas mismas. La autarquía implica un poder de legislación delegado y derivado. El ente autárquico tiene atribuciones para administrarse así mismo, pero de acuerdo con una norma que le es impuesta, ya que el ente no tiene poderes para dictar dicha norma. Lo que caracteriza al ente autónomo, y lo diferencia del autárquico, no es la extensión de atribuciones, sino el origen de estas y que sean propias del ente. La autonomía es un concepto político y no administrativo mientras que la autarquía es un concepto administrativo no político.

Los autores que avalan en la autarquía municipal, como Bielsa (1.962) se basan a grandes rasgos en la falta de atribución expresa respecto de los municipios para darse sus cartas orgánicas, en la sumisión a un contralor jurisdiccional, o como Revilla (2.001) que se basa en

Tributación Ambiental

que aceptar la autonomía implicaría la absurda pretensión de consentir una suerte de provincias menores dentro de las auténticas y genuinas provincias.

Los defensores de la autonomía municipal, como Bidart (1.994) sostiene en líneas generales que el municipio no nace como un desglose de competencias provinciales, sino que es una forma primaria de descentralización política, y no solo administrativa, con una genuina autonomía por inmediata operatividad de la Constitución Nacional. Así mismo, Giuliani (1.993) dijo que en el ámbito fiscal todos los niveles de gobierno tienen facultades tributarias de la misma naturaleza jurídica, sin que puedan establecerse grados o jerarquías entre ellas; todos ellos tienen poder originario o inherente, por que él es connatural al estado en cualquiera de sus manifestaciones.

Para no profundizar en los fundamentos de cada postura, por no ser objeto de la presente investigación, nos remitimos a la Constitución Nacional artículo 123, cuyo contenido se debe a la evolución pretoriana de la Corte Suprema de la Justicia de la Nación, que puso fin a este extenso debate y consolidó la postura de la autonomía municipal. Haciendo un resumen de mencionada evolución, tenemos:

- ❖ F. 114:282 > el Alto Tribunal afirma que los Municipios son meras delegaciones de los poderes provinciales circunscriptas a fines y límites administrativos, que la Constitución Nacional previó en su artículo 5 como entidades de las provincias y sujetas a la legislación de éstas.
- ❖ F. 154:25 > la Corte sostuvo que las Municipalidades son organismos de carácter esencial con un ámbito propio para administrar.
- ❖ F. 199:423 > el Máximo Tribunal señaló que los Municipios tienen la organización que les asigna cada Provincia, ya que la Carta Magna nada previó al respecto, con excepción de lo establecido en su artículo, en el sentido de

Tributación Ambiental

exigir que se asegure el régimen municipal, siendo propio de los gobiernos provinciales fijar el sistema económico administrativo de las comunas.

- ❖ F. 312:327 > La Corte Suprema de Justicia de la Nación estableció que los municipios son entidades autónomas, determinando que, a partir de 1957, con las modificaciones producidas en las Constituciones Provinciales, fue dejada de lado la tesis de la autarquía.

A partir de esta evolución de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, Naveira (2.001) sostiene que a partir de la reforma constitucional de 1.994 el artículo 123 dispone un margen menor de discrecionalidad para los estados provinciales que, en virtud de la propia Constitución Nacional, deben asegurar las autonomías de sus municipios no pudiendo optar por un régimen de autarquía como ocurría hasta antes de la reforma.

Entonces, podemos decir que a partir de los precedentes de la Corte Suprema se fue elaborando una doctrina que fue evolucionando con el tiempo hasta llegar a la postura actual e indiscutible de que los Municipios, según el artículo 123 de la Constitución Nacional, son verdaderas entidades autónomas, con las limitaciones que surgen del artículo 5 de la Carta Magna.

A partir del reconocimiento constitucional de la autonomía municipal autores como Rossatti (1.997) se preguntan por ejemplo como y con que los municipios pueden hacer efectiva su autonomía, en el sentido de que por mas que se les reconozca constitucionalmente su autonomía, es claro que sin recursos es imposible llevarla a la práctica. Por eso tal reconocimiento implica una serie de facultades para ellos como la potestad para dictar medidas tributarias, entre las cuales también podemos ubicar a las de carácter ambiental. Por su parte, Casas (1.998) expresa que debido a lo expuesto las provincias deben garantizar a sus

Tributación Ambiental

municipios las atribuciones fiscales necesarias para dotarse de los recursos que le permitan asegurar su existencia y funcionamiento.

Una vez introducidos en el tema, adentramos en el obstáculo formal que pretendemos esclarecer, fijando los contornos que limitan la potestad tributaria municipal.

Álvarez (2.005) expone que es importante aclarar que esta potestad aglomera las tres grandes categorías de los tributos, ya sean vinculados o no, y todo tipo de finalidades incluyendo las de carácter ambiental (extrafiscal). El hecho que los municipios habitualmente se hayan valido de tasas para financiarse, no significa que sus atribuciones fiscales solo se limiten a los tributos vinculados, sino que también alcanzan a las tasas y contribuciones. Así mismo Naveira (2.001) expresa que el Municipio tiene competencia para crear cualquier clase de tributo que no se encuentre prohibida por una norma supranacional. Y esta normativa a su vez tiene límites que se desprenden de la propia Constitución Nacional.

A colación de lo anterior, la potestad tributaria municipal excluye la posibilidad de crear cargas cuya potestad este expresamente limitada por el ordenamiento jurídico vigente, en especial la Constitución Nacional y el Derecho intrafederal. A lo que Yatzkaie (2.008) agrega que la Constitución Nacional no especifica cuales serán las potestades tributarias municipales, pero haciendo una armónica interpretación, se debe poner en juego la interrelación de los artículos 5 y 123 donde cada provincia dictará para si una constitución y garantiza el régimen municipal reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político administrativo, económico y financiero. Respecto al Derecho intrafederal, se trata de una fuente normativa tributaria de creación pretoriana, con jerarquía superior a las leyes nacionales, que comprende al régimen de coparticipación federal, los convenios multilaterales y pactos federales, y tiene como objetivo evitar la múltiple imposición por las consecuencias económicas que eso provoca para la generación de riqueza en general y a los contribuyentes en particular.

Tributación Ambiental

Hay que recordar que ni la Constitución Nacional, salvo en materia aduanera en su artículo 75 incisos 1 y 2, ni la Corte Suprema de Justicia de la Nación, vedaron la doble o múltiple imposición, pero las circunstancias demostraron que si no se pone una suerte de límite a la múltiple imposición se pueden derivar consecuencias económicas y vulnerar principios que, si están reconocidos en la Constitución Nacional, como el principio de No Confiscatoriedad reconocido en su artículo 17.

Seguidamente vamos a centrarnos en los límites que surgen específicamente de la Ley de Coparticipación Federal N° 23.548, ya que es la norma infra constitucional que genera muchos obstáculos a la hora de regular medidas tributarias municipales en general y de carácter ambiental en particular.

El sistema de coparticipación federal implica una serie de acuerdos entre la nación y las provincias a fin de distribuir las competencias para dictar tributos y la recaudación derivada de ellos. Neveira (2012, p. 98) lo define como “una herramienta de coordinación de competencias tributarias, articuladas a través de acuerdos alcanzados a nivel político que se plasman en una Ley Federal dictada por el Congreso de la Nación, que establece que lo recaudado... se repartirá juntamente con las Provincias adheridas al sistema...”. Como bien señala el autor se trata de armonizar el ejercicio de competencias tributarias a nivel vertical dentro de la teoría del federalismo fiscal en donde la participación en los ingresos tributarios obtenidos por otro nivel de gobierno implica un mecanismo de coordinación sobre la base de un impuesto único. El autor explica que, en este caso, el nivel superior, la federación, establece un impuesto y, bajo ciertos condicionamientos, comparte su producido con otro nivel de estado, las provincias. Así mismo, también existe un reconocimiento de la potestad tributaria local, concretamente en el artículo 9, inciso b) de la Ley 23.548 cuando se deja a

Tributación Ambiental

determinados impuestos en manos de las provincias al excluirlos de la regla de la prohibición de impuestos análogos.

El Principal objetivo de esta norma consiste en disminuir o neutralizar los efectos de la múltiple imposición, para lo cual establece una serie de recursos tributarios, que conforman la llamada masa coparticipable, establecidos en el artículo 2 de la misma ley, y que son distribuidos entre la Nación y las Provincias, que sería la distribución primaria, y también tenemos la distribución secundaria que sería entre las diferentes provincias. Fuera de esta masa coparticipable, existen otros tributos que pertenecen exclusivamente a Nación y otro que son propios de las provincias.

Como consecuencia de este acuerdo las provincias asumieron, por sí y por sus municipios, una serie de obligaciones sin las cuales el régimen sería inviable. En cuanto a la posibilidad que las Provincias restrinjan su poder tributario, la Corte sostuvo que “el ordenamiento vigente en el país admite que las provincias puedan restringir convencionalmente el ejercicio de sus poderes impositivos mediante acuerdos entre sí y con la Nación, y la peculiaridad esencial de esos acuerdos, en lo que al caso interesa, es que no afectan derechos individuales” (F. 242:280). Si bien es cierto que los municipios no son una parte específica de este acuerdo también es cierto que en virtud del artículo 9 inciso b) de la Ley de Coparticipación, se encuentran sometidos a las mismas obligaciones que las provincias y es aquí cuando la potestad tributaria municipal se topa con ciertos límites que también afectan a las medidas tributarias ambientales en el marco del municipio.

Entre las diferentes obligaciones, una de las principales es aquella que obliga a las provincias a no aplicar por sí y a que los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no autárquicos, no apliquen gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por esta ley. En cumplimiento de esta obligación no se gravarán por vías de impuesto, tasas,

Tributación Ambiental

contribuciones u otros tributos, cualquiera fuere su característica o denominación, las materias imponibles sujetas a los impuestos nacionales distribuidos ni las materias primas utilizadas en la elaboración de productos sujetos a los tributos a los que se refiere esta ley. La misma norma aclara que esta obligación no alcanza a las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados, tributos vinculados, y a determinados impuestos que expresamente, y a pesar de estar inicialmente vedados a los entes locales, se excluyen de la prohibición antes mencionada, tributos no vinculados. De forma que los municipios tienen vía libre para regular tasas y contribuciones ambientales, siempre y cuando su denominación se corresponda con su contenido.

Las mayores limitaciones pasan más bien por los impuestos, y en este punto se debe interpretar los términos “análogos” y “materias imponibles” que menciona la propia normativa. Debido a que la propia ley no da ninguna definición ni nada parecido sobre los mismos, debemos recurrir a la doctrina y la jurisprudencia.

Casas (2.007) expone que la incorporación de prohibición de analogía en la Ley 23.548 es consecuencia directa de la redacción de la Ley 14.788 de 1.959, ya que hasta aquel entonces rigió la Ley 12.956 de 1.947 que hablaba de la prohibición de aplicar gravámenes iguales, lo cual evidentemente no es lo mismo. Según el Diccionario de la Real Academia Española la analogía es la “relación de semejanza entre cosas distintas”, mientras que la igualdad es la “conformidad de algo con otra cosa en naturaleza, forma, calidad o cantidad”. Es decir que existen mayores requisitos para que se configuren el último caso que el primero.

Así mismo Gianotti (2.011) concluye que, a partir de la definición señalada, la analogía es un concepto jurídico bastante impreciso e indeterminado pero que, como primera aproximación, implica algún grado de similitud, no exacta conformidad, entre distintos entes. Por lo que entonces se debe definir cuando existe tal similitud en materia impositiva.

Tributación Ambiental

A su vez, la interpretación de la Comisión Federal de Impuestos, en su Resolución Plenaria N° 60/1998 de 07 de mayo de 1.998, concibe a la analogía como el fruto de una construcción doctrinaria y jurisprudencial que no se circunscribe a la perfecta coincidencia entre el hecho imponible, base imponible y sujeto pasivo entre ambos tributos: el local y el nacional coparticipable. También agrega que el concepto va más allá de la estructura del tributo e incluye la función económica que éste está llamando a cumplir.

Con mayor precisión Jarach (1.966) sostuvo que, sin perjuicio de la valoración de las circunstancias particulares de cada caso, se entenderá que los impuestos locales son análogos a los nacionales unificados cuando se verifique alguna de las siguientes situaciones:

- Definiciones sustancialmente coincidentes de los hechos imponibles
- Definiciones mas amplias que comprendan los hechos imponibles de los impuestos nacionales o más restringidas que estén comprendidas en estos, aunque se adopten diferentes bases de medición.
- Que, a pesar de una diferente definición de los hechos imponibles, adopción de bases de medición sustancialmente iguales.

Asimismo, el autor también aclara que no se descarta la analogía por la mera falta de coincidencia entre los contribuyentes siempre que exista coincidencia sustancial, total o parcial, de hechos imponibles o bases de medición.

Por su parte Gianotti (2.011) afirma que, si la finalidad del régimen federal de coparticipación estriba en lograr una coordinación vertical entre los distintos entes dotados de potestad tributaria, esto es, nación provincia municipio, la prohibición de analogía debe verificarse fácticamente, no solo normativamente. En caso contrario dicha finalidad podría verse vulnerada con el simple recurso de cambiar los términos lingüísticos de los elementos que componen un gravamen.

Tributación Ambiental

En un sentido similar la Corte sostuvo que para entender el término analogía hay que centrarse en los objetivos perseguidos por la Ley de Coparticipación en cuanto a evitar la doble o múltiple imposición interna.

En cuanto a “materia imponible”, este término se refiere a la manifestación de capacidad contributiva que se pretende alcanzar con el gravamen.

Esclarecer el significado de este término nos ayuda a entender en el caso concreto cuando habrá analogía, ya que esta depende del hecho que exista una misma materia imponible.

Así, Gianotti (2.011) sostiene que la materia imponible se refiere a la capacidad contributiva en su manifestación fenoménica, en directa referencia al plano fáctico sobre el cual se proyecta el concepto de analogía, es decir sobre aquel hecho jurídico de contenido económico, o bien que evidencia la posesión de tal capacidad por parte de un sujeto determinado.

A partir de esto, Álvarez (2.005) hace notar que si bien los municipios conservan su potestad tributaria en materia impositiva dicha potestad parece estar reducida al mínimo, ya que la normativa prácticamente no deja materias imponibles para gravar. Desafortunadamente, esta situación también alcanzaría a los tributos ambientales.

No obstante, para reivindicar la competencia tributaria de los municipios, no vemos impedimento alguno para que los municipios regulen impuestos, ambientales o no, con una imponible análoga a la del Impuesto a la Ganancia u otro impuesto nacional directo coparticipable en la misma situación. La Constitución Nacional, en su artículo 9 inciso b) 2º párrafo, concede a la Nación la facultad excepcional de dictar impuestos directos de manera temporal y siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan. El impuesto a las Ganancias, con diferentes denominaciones, pero con la misma materia

Tributación Ambiental

imponible, lleva vigente desde hace más de 80 años de manera ininterrumpida, violando de carácter excepcional y temporal que ordena la propia constitución. Es por eso por lo que mal puede el Estado Nacional invocar la prohibición de analogía frente a los entes locales basándose en la Ley 23.548 artículo 9 inciso b), cuando el impuesto nacional análogo, es abiertamente inconstitucional.

Esta reflexión es válida para cualquier impuesto nacional directo que no respete los criterios constitucionales indicados y a través del cual se pretenda limitar la potestad tributaria municipal, lo que también incluye a las medidas tributarias ambientales.

Entonces, podemos decir que hoy en día existe consenso a la hora de afirmar que los municipios, según el artículo 123 de la Constitución Nacional, son verdaderas entidades autónomas y que esta autonomía también se traslada al Derecho Tributario concediéndoles, en principio, facultades para dictar toda clase de tributos.

No obstante, existen ciertas limitaciones a dichas facultades que derivan fundamentalmente del régimen de coparticipación federal y que influyen, en consecuencia, en el dictado de tributos ambientales. Estas limitaciones dependen de que se trate de un tributo vinculado o no a una actividad estatal específica.

En el caso de los tributos ambientales vinculados, tasas y contribuciones, los municipios poseen amplias facultades para dictarlos y aplicarlos, siempre y cuando tales gravámenes estén efectivamente ligados a una actividad u obra municipal que, para que sean ecológicos, favorezcan al medio ambiente. En el caso de los tributos ambientales no vinculados, impuestos, la facultad para dictar impuestos ambientales encuentra mayores limitaciones, ya que estos no podrán regularse cuando sean análogos a los impuestos nacionales coparticipables, es decir en aquellos casos que existan semejanzas sustanciales en las materias imponibles alcanzadas. Para evitar esta limitación los impuestos ambientales deben alcanzar

Tributación Ambiental

una manifestación de riquezas que tenga connotaciones contaminantes y que, a la vez, no sea análoga a la de un impuesto nacional coparticipado, lo cual es sumamente complicado.

A partir de todo lo expuesto podemos decir que, en materia de impuestos ambientales, la competencia municipal se encuentra reducida prácticamente al mínimo. Esta limitación no solo perjudica a las áreas locales, en el caso de los tributos recaudatorios, sino que además impide a los municipios, el ente de gobierno más idóneo para resolver los problemas ambientales de su jurisdicción, que puedan aprovechar la función disuasoria que soportan los impuestos ambientales respecto de determinadas conductas contaminantes. En los tributos ambientales vinculados, esta posibilidad es prácticamente inexistente, ya que la realización del hecho imponible se centra en el Estado y no en los particulares.

No obstante, más allá de las estrictas limitaciones señaladas, se entiende que las posibilidades competenciales de los municipios, tanto para tributos recaudatorios como ambientales, se mantienen cuando el impuesto local es análogo a un impuesto nacional directo coparticipado que no respeta los requerimientos del artículo 75 inciso 2 de la Constitución Nacional, como es el caso por ejemplo del Impuesto s las Ganancias. Esto se debe a que mal puede el Estado Nacional invocar la prohibición de analogía frente a los entes locales, basándose en la Ley 23.548, cuando el impuesto nacional análogo, que supuestamente impide legislar el gravamen local, es abiertamente inconstitucional. Así queda a la vista que este incumplimiento constitucional sistemático del Estado Nacional respecto a ciertos impuestos directos permitiría a los municipios sortear algunas limitaciones competenciales legales, Ley de Coparticipación, y recuperar nuevamente parte de su competencia tributaria, aprovechándola para dictar impuestos ambientales de carácter directo.

Esta solución estaría dejando fuera a los tributos ambientales indirectos y a los directos cuando el Estado Nacional sí cumple los requisitos constitucionales para dictarlos.

Tributación Ambiental

En síntesis, observamos hasta qué punto los Municipios pueden desenvolverse como un nivel de gobierno idóneo en carácter de gestores frente a la problemática ambiental, a saber:

- Se considera a los Municipios el nivel de gobierno más idóneo en la causa que nos ocupa en el presente trabajo, por encontrarse en contacto mas directo con los grupos poblacionales de similares necesidades y valores.
- Al pretender actuar como gestores en la protección del medio ambiente, las Municipalidades deben enfrentar cierta dificultad de carácter formal que hace a su competencia tributaria, para regular medidas tributarias ambientales.
- Durante mucho tiempo se debatió sobre la autarquía y la autonomía municipal, a pesar de que la primera es un concepto administrativo y la segunda un concepto político; finalmente se consolida la postura de la autonomía municipal basándose en el artículo 123 de la Constitución Nacional, pero con las limitaciones que surgen del artículo 5 de la Carta Magna.
- Para hacer efectiva dicha autonomía se necesitan recursos, por lo que el reconocimiento de ésta implica una serie de facultades para los Municipios como la potestad para dictar toda clase de tributos, entre los que podemos ubicar a los de carácter ambiental; no obstante, existen ciertas limitaciones a dichas facultades, que derivan fundamentalmente del régimen de coparticipación federal, dependiendo de que se trate de un tributo vinculado o no a una actividad estatal específica.
- En el caso de los tributos ambientales vinculados, los Municipios poseen amplias facultades para dictarlos y aplicarlos, siempre y cuando tales gravámenes estén efectivamente ligados a una actividad u obra municipal que favorezcan al medio ambiente; ahora bien, en el caso de tributos ambientales no vinculados, dicha facultad encuentra mayores limitaciones ya que éstos no podrán regularse cuando sean

Tributación Ambiental

análogos a los impuestos nacionales, por ello la competencia municipal, en materia de impuestos ambientales, se encuentra reducida prácticamente al mínimo.

Entonces desde la perspectiva fiscal, los Municipios, podrán considerarse el nivel de gobierno óptimo para el tema en cuestión, solo cuando puedan resolver y sortear las dificultades que obstaculizan el dictado de tributos ambientales, y allanar el camino para que puedan aprovechar las ventajas de la tributación ambiental.

V. CONCLUSIONES

CONCLUSIONES

Del presente trabajo de investigación, surgen las siguientes conclusiones, a saber:

- ⇒ La existencia del daño ambiental actual deteriora la calidad de vida en las diferentes regiones de nuestro planeta, especialmente en aquellas donde es evidente la explotación de los recursos naturales, ya sea de manera legítima o clandestina, por lo que es preciso la tributación ambiental como herramienta óptima para la generación de recursos financieros con la exclusiva destinación a labores de resarcimiento del daño causado al medio ambiente y el mejoramiento de vida de la población.
- ⇒ Teniendo en cuenta las experiencias internacionales queda demostrado que el futuro de nuestro planeta depende de la humanidad, todo un desafío para el estado en materia tributaria ambiental en lo que nos respecta, debiendo diseñar herramientas de gestión hacia el bien jurídico protegido, el medio ambiente, eficaces.
- ⇒ Analizando las prácticas internacionales, la aplicación de instrumentos económicos en los sistemas fiscales avanzados, especialmente los tributos ambientales, ha quedado demostrado como una experiencia muy positiva desde la inicial preferencia por reglamentaciones normativas, a raíz primordialmente de la reestructuración de modelos fiscales sobre la base de objetivos medioambientales.
- ⇒ El Tributo Ambiental es una herramienta de la sociedad que posee para resguardar los intereses ambientales de todos, una herramienta para desestimular y de carácter fiscal, cuyo impulso debe ser el de disminuir la contaminación, de manera redistributiva previniendo la misma con

Tributación Ambiental

mecanismos financieros y de manera disuasiva implementando un sistema de premio castigo.

- ⇒ El desarrollo y la implementación de Tributos Ambientales es una tarea compleja, pero a pesar de ello, se deben elaborar sistemas tributarios orientados hacia el futuro, con una correcta determinación de la base imponible, pudiendo medir de forma objetiva el efecto producido por las contaminaciones al aire, al suelo y al agua.
- ⇒ En nuestro país el Sistema Tributario históricamente fue indiferente a los temas relacionados al medio ambiente, con muy poca legislación tributaria sobre el tema de investigación, más allá de las recomendaciones y experiencias de otros países.
- ⇒ En materia de Tributos Ambientales, la competencia municipal se encuentra prácticamente reducida al mínimo. Esta limitación perjudica a los municipios en el caso de impuestos recaudatorios y les impide, siendo el ente de gobierno más idóneo para resolver problemas ambientales de su jurisdicción, que puedan aprovechar la función disuasoria que comportan los impuestos ambientales respecto a determinadas conductas contaminantes. En los tributos ambientales vinculados esta posibilidad es prácticamente imposible, ya que la realización del hecho imponible se centra en el Estado y no en los particulares.
- ⇒ Mas allá de las limitaciones señaladas, las posibilidades competenciales de los municipios, tanto par atributos recaudatorios como ambientales, se mantienen cuando el impuesto local es análogo a un impuesto nacional directo coparticipado que no respeta los requerimientos del artículo 75 inciso 2 de la Constitución Nacional.

Tributación Ambiental

⇒ Lo expresado precedentemente no es lo más eficiente ecológicamente hablando, ya que deja fuera totalmente los tributos ambientales indirectos y a los directos cuando el estado nacional si cumple con los requerimientos constitucionales para dictarlos, por lo que se concluye que nuestro sistema de coparticipación federal de ingresos públicos debe ser íntegramente revisado, lo cual incluye también la competencia tributaria municipal en materia ambiental.

En las condiciones expuestas, y con el objeto de establecer las pautas para el diseño de una reforma verde en nuestro país, se recomienda establecer un amplio debate, para lo que se podría tomar como base la experiencia de la Unión Europea expresada en el presente trabajo, como así también toda la información expuesta en el mismo.

Atendiendo al cumplimiento del objetivo del presente trabajo, consideramos que los tributos ambientales son un instrumento óptimo para que los Municipios pueden cumplir con su carácter de gestores frente a la problemática ambiental, aunque los mismos pueden desarrollar tal función de manera parcial, hasta tanto se pueda resolver los puntos que obstaculizan el completo dictado de tributos ambientales y poder aprovechar al máximo las ventajas que ofrecen las políticas ambientales, permitiéndoles a los mismos aprovechar la función disuasoria que soportan los impuestos ambientales respecto de determinados conductas contaminantes.

Concluimos el presente trabajo con una frase de García Márquez (1.927 – 2.014)

“Yo creo que todavía no es demasiado tarde para construir una utopía que nos permita compartir la tierra”.

VI. REFERENCIAS CONSULTADAS

REFERENCIAS

- Altamirano (2.001). Derechos Humanos y Tributación. Revista Jurídica de Bs. As. VVAA, Lexis Nexis, Bs. As.
- Álvarez Echagüe, J. M. (2005). La potestad tributaria a partir del concepto constitucional de autonomía. Periódico Económico Tributario
- Ameriso, C., Beren, T., Ferullo, C. y Sevilla, J. (1999). *Marco constitucional a la competencia ambiental de los municipios en materia tributaria*. En 4ª Jornadas Investigaciones en la Facultad de Ciencias Económicas y Estadística. Rosario, Argentina.
- Bielsa, R. (1962). Principios de régimen municipal. Buenos Aires: Abeledo-Perrot;
- Casas, J. O. (1998). Naturaleza Jurídica de los municipios de provincia. Una trascendente modificación en la doctrina jurisprudencial de la CSJN (Causa 'Rivademar') y sus implicancias en el campo tributario (2da. Parte). Doctrina Tributaria Errepar
- Bidart Campos, G. (1994). Tratado Elemental de Derecho Constitucional. Buenos Aires: Ediar
- Cabanellas Guillermo (2.000) *Diccionario Jurídico Elemental*, Editorial Heliasta
- Casas, J. O. (2007). Coparticipación y tributos municipales. Las tasas apócrifas y la prohibición de analogía, Ad Hoc, Buenos Aires, 2007.
- Cogorno, J. P. (2009). La matriz tributaria municipal. El límite provincial a la potestad municipal. Impuestos

Tributación Ambiental

- Díaz V. (2.008) *Fiscalidad, Extra-fiscalidad y Exenciones Tributarias* Periódico Económico Tributario
- *Diccionario Jurídico ESPASA* (2.006),pág. 1404, Editorial Espasa, Madrid
- Domínguez Crespo Cesar Augusto (2.010) *Tributos Medioambientales: la necesidad de incluir sus Principios Rectores en nuestros Códigos Tributarios* Ed. Universidad del Rosario. Bogotá
- Gabriel Quadri de la Torre, *Ayudemos a defender el Medio Ambiente. Políticas y Acciones México* 2.012
- Galarza, C. y Fraga, D. (2009, diciembre 4). Las haciendas locales ante el cambio climático a propósito de la aplicación de tributos ‘verdes’ en las municipalidades de España y la Argentina. *El Derecho, Suplemento Tributario*.
- García Belsunce, H. A. (1995). La autonomía de los municipios provinciales en la reforma constitucional de 1994. *Anales de la Academia Nacional de Ciencias Morales y Políticas*
- Garnica Juan F. (2.005) *Tributos Orientados a la Protección del Medio Ambiente* Doctrina Tributaria ERREPAR
- Gianotti, G. (2011). Sobre la analogía en la Ley 23548: a propósito de un fallo del tribunal superior de justicia de Córdoba en la causa 'Laboratorios Raffo'. Periódico Económico Tributario
- González García, Gabriela (2.003) *Las posibilidades de la implementación de Tasas Medioambientales en el ámbito local*. INDETEC 1, Trimestre Fiscal, Número 75, México.
- Giuliani Fonrouge, C. M. (1993). *Derecho Financiero*. Buenos Aires: Depalma.
- Herrera Molina y Buñuel Gonzales (2013) *Derecho Tributario Ambiental* Madrid: Marcial Pons

Tributación Ambiental

- Iglesias Suarez, A. (2.002) *Hacienda Publica y Medio Ambiente* España:Vigo
- Jarach, D. (1966). Coparticipación provincial en impuestos nacionales. Análisis y anteproyecto de ley. Buenos Aires: Consejo Federal de Inversiones.
- Lago Montero (2.000) *El Poder Tributario de las Comunidades Autónomas* Pamplona, España. Ed. Aranzadi
- Magadán, M. y Rivas García, J. (2004). *Fiscalidad y medio ambiente en España*. Oviedo: Septem-Ediciones.
- Morel R. *Tributación Ambiental. Herramientas de Protección del Medio Ambiente*. Buenos Aires, 2010. Editorial Omar D. Bayatti.
- Naveira de Casanova, G. (2012). El concepto de analogía a los fines de la armonización tributaria en la Ley 23.548 de coparticipación federal de impuestos. Impuestos.
- Naveira de Casanova, G. (2001). Competencias Tributarias de los Municipios. En José Casas (Dir), *Derecho Tributario Municipal*. Buenos Aires: Ad-Hoc.
- Revilla, P. (2001). El Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. En José Casas (Dir), *Derecho Tributario Municipal*. Buenos Aires: Ad-Hoc.
- Rosatti, H. D. (1997). *Tratado de Derecho Municipal*. Buenos Aires-Santa fe: RubinzalCulzoni Editores.
- Salas A. *Consideraciones sobre la tributación medioambiental y su concepción en el ámbito internacional*, Revista Voces: Tecnología y pensamiento, Volumen 2, N° 1 - 2. Enero - Diciembre 2007
- Salassa Boix, R. (2015). *Fiscalidad ambiental: nociones preliminares*. Córdoba: Advocatus y Ciencia, Derecho y Sociedad.

Tributación Ambiental

- Salassa Boix, R. (2013). La Finalidad Extrafiscal de los Tributos. Algunas notas sobre tributos medioambientales. Córdoba: Advocactus y Ciencia, Derecho y Sociedad.
(UCN)
- Varena Alabern, J. E. (2010). *Extra-fiscalidad irregular e imposición inmobiliaria*.
Quincena Fiscal Aranzadi
- Villegas H. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario* (5ª edición 2005)
Buenos Aires: Ediciones Depalma.
- Yatzkaier, S. (2008). Potestades tributarias municipales. Práctica Profesional

JURISPRUDENCIA

- CSJN, “Compañías de Seguro Industria y Comercio La Rosario c/ Municipalidad de Rosario”, de 18 de agosto de 1944 (Fallos: 199:423).
- CSJN, “Municipalidad de General Pueyrredón c/ Jockey Club de Mar del Plata”, de 27 de febrero de 1929 (Fallos: 154:25).
- CSJN, “Municipalidad de La Plata c/ Ferrocarriles del Sud”, de 1 de junio de 1911 (Fallos: 114:282).
- CSJN, “Rivademar Ángela Digna Balbina Martínez Galván de c/ Municipalidad de Rosario s/ recurso contencioso administrativo, de 21 de marzo de 1989 (Fallos: 312:327).
- CSJN, “Madariaga Anchorena Carlos Juan”, de 21 de noviembre de 1958 (Fallos: 242:280).