

La reforma fiscal verde. El desafío de la República Argentina al momento de redefinir los roles de su sistema federal de gobierno

Almada, Lorena

I. Consideraciones previas.— II. Marco jurídico en la República Argentina.— III. Tributos ecológicos.— IV. Los tributos como herramienta de preservación del medio ambiente en la República Argentina.— V. Consideraciones finales

I. Consideraciones previas

Los aspectos centrales que hacen al financiamiento de los distintos niveles de gobiernos, a partir de las competencias tributarias que poseen, nos remite necesariamente, a la consideración del federalismo fiscal.

En un estado federal con más de un nivel de gobierno autónomo surge imperiosamente la necesidad de diagramar un modo de distribución de fuentes impositivas que le garantice a cada uno de dichos órdenes de gobierno la fuente de recursos suficientes para el cumplimiento de sus cometidos.

Asimismo, si el federalismo debe ser entendido como la forma de gobierno en un país que tiene como objetivo mejorar la calidad de vida de todos sus habitantes, en el contexto actual, es necesario pensar en una reconstrucción de nuestro federalismo, donde la coparticipación de impuestos en todos sus niveles deje de ser un mero problema de reparto y pase a ser un problema de conformación de un régimen global y estable de relaciones financieras interjurisdiccionales, junto con otros temas de una extensa agenda de reformas. En este contexto, el ambiente, como la seguridad, la defensa, tiene el atributo virtual de ser más necesaria cuando no se conserva, protege o restaura. Así, la necesidad de prevención del medio ambiente atiende uno de los fines generales del gasto público, a cuya contribución todos estamos obligados.

Los gobiernos son cada vez más conscientes de este interés social, y del rol fundamental que debe asumir el Estado en el resguardo de esta cuestión.

Como correlato, en multitud de países, el medio ambiente ha sido reconocido como un bien jurídico digno de tutela, incluso constitucionalmente.

A fin de hacer efectivo ese mandato constitucional, el Estado puede recurrir a la utilización de diversos instrumentos o mecanismos. Dentro de este marco, la política tributaria adquiere un rol preponderante entre las políticas de estado.

Por tanto, y considerando que países como la Argentina recién comienzan a transitar el camino del interés ambiental, y su relación con el ordenamiento fiscal, es que nos proponemos en este trabajo abordar el estudio de los denominados "tributos ecológicos", como uno de los mecanismos que pueden implementarse, en la búsqueda de soluciones en torno a la cuestión ambiental.

II. Marco jurídico en la República Argentina

El impuesto de carácter ambiental debe tener incidencia en el comportamiento de los agentes económicos, debiendo vincularse el pago del impuesto con el problema ambiental (1).

Un aspecto que se debe considerar es que al reglamentar un tributo ambiental se deben coordinar aspectos político-institucionales para ponerlo en vigencia. Esto implicará una coordinación con la autoridad ambiental, que debe identificar el problema ambiental y que corrección se pretende alcanzar con el tributo.

Asimismo, si se desea establecer tributos medioambientales en la Argentina, se deben considerar los siguientes principios tributarios y medioambientales (2).

II.1. Encuadre tributario: distribución de potestades tributarias (arts. 4º, 75, incs. 1º y 2º, 121)

A la Nación le corresponde la exclusividad en materia de derechos aduaneros de importación y exportación (arts. 4º y 75, inc. 1º), reforzados por los arts. 9º y 126 y concs.; puede establecer impuestos directos por tiempo determinado y cuando la seguridad, la defensa o el bien general del Estado lo exijan, y tiene potestades concurrentes con las provincias en materia de impuestos indirectos (arts. 4º y 75, inc. 2º); en consecuencia, está vedado a las provincias, y por ende a sus municipios, la aplicación de derechos aduaneros e impuestos directos cuando lo haya hecho regularmente la Nación.

II.2. Principios constitucionales en materia tributaria

Según Luqui (3), dentro del concepto de libertad están ínsitos los derechos de propiedad, de libertad y a la vida: el Estado no los crea, sólo reconoce su existencia, y establece las garantías que representan verdaderas autolimitaciones del poder del Estado frente a las personas. Ni el Congreso, ni las constituciones o leyes provinciales pueden desconocer esos derechos, como tampoco limitar o debilitar esas garantías (arts. 5° y 31, CN). Estas son las llamadas "garantías constitucionales de los derechos del contribuyente y/o estatuto constitucional de derechos y garantías del contribuyente"(4). Estos son legalidad, igualdad y proporcionalidad, generalidad, no confiscatoriedad, equidad, etc. (5).

II.3. Encuadre medioambiental. Marco jurídico en la República Argentina

En nuestro país, a partir del año 1994, el medio ambiente se halla reconocido como bien jurídico protegido constitucionalmente.

Así, se constitucionaliza el derecho al medioambiente, que tiene la peculiaridad de constituir un derecho personalísimo, esencial, humano; y en otro aspecto, un derecho predominantemente social. Se lo considera entre los denominados "derechos humanos" de "tercera generación" basados en conceptos de cooperación y solidaridad; y también entre los "derechos de cuarta generación" por su carácter intergeneracional (6).

Tradicionalmente, en nuestro país, la protección ambiental era una materia reservada a las Provincias muchas de las cuales, hasta la década de 1990, dictaron leyes generales y sectoriales. Era también una competencia municipal vinculada al urbanismo y la salubridad, dentro del poder de policía de la propiedad y de las actividades privadas (7).

Silva (8) expresa que de esta manera se fue desarrollando un derecho ambiental de naturaleza local (especialmente con la sanción de normas sobre aguas, ordenamiento del territorio y uso del suelo y de los bosques) que, debido a las asimetrías en su desarrollo de una provincia a otra, significó el imperio de un sistema jurídico ambiental caótico, disperso y contradictorio.

El citado autor señala que el gobierno federal buscó remedio a ello mediante el sistema de las leyes nacionales de adhesión, cuyos antecedentes en materia ambiental son bien conocidos y alcanzaron, entre otras normas, a la ley 13.273, sobre riqueza forestal, a la ley 20.284, sobre la prevención de situaciones críticas de contaminación atmosférica, y a la ley 22.428, sobre protección, conservación y recuperación de la capacidad productiva de los suelos. Dichas normas, al igual que la ley 24.051, de residuos peligrosos, constituyeron ordenamientos dictados por el Congreso de la Nación en su carácter de legislatura local (en tanto y en cuanto regularon materias reservadas a las jurisdicciones locales, y el Congreso de la Nación tenía ese carácter respecto de la Capital Federal), invitándose a las provincias al dictado de normas de adhesión, con el fin de promover un régimen normativo uniforme para todo el territorio de la Nación en materias ambientales y de recursos naturales.

De tal manera, con la incorporación del art. 41 se establecen verdaderos principios rectores de derecho ambiental en nuestra Constitución Nacional.

Nuestra Carta Magna impone al Estado el deber de proveer a la "protección de este derecho" al ambiente sano, con lo que obliga, al igual que a todos los ciudadanos, a "preservarlo", a través tanto de conductas omisivas —imponiéndole el deber de abstenerse de ejecutar aquéllas que pudiesen dañarlo— como positivas —compeliéndolo tanto a realizar todo cuanto sea indispensable para resguardarlo, como a evitar que otros lo alteren o destruyan y a exigir su recomposición según lo legamente establecido—.

Asimismo, la relación de tutela del acceso de los particulares a un ambiente sano se organiza por vía del denominado "amparo ambiental", como instrumentación de la defensa de derechos de incidencia colectiva, en función de lo dispuesto por el art. 43 de la Constitución Nacional.

Aquí el mandato constitucional establece que corresponde a la Nación dictar las normas que contengan los presupuestos mínimos de protección en materia ambiental, y a las provincias las necesarias para complementarlas, sin que aquéllas alteren las jurisdicciones locales.

Se trata de normas de base, umbral, de piso, uniformes, comunes, sobre las cuales se va a construir el edificio total normativo de la problemática ambiental en la Argentina.

La Constitución Nacional no precisa el contenido y alcance de dichas normas de presupuestos mínimos, los que habrán de hallarse, según entiende Silva (9), en el juego armónico de dos principios constitucionales: el primero, de división de competencias entre la Nación y las provincias, surge del art. 121 (10) de la CN, conforme al cual las facultades de la Nación constituyen la excepción y no la regla, y en consecuencia deberían

alcanzar solamente las materias mínimas indispensables para asegurar el fin que el constituyente tuvo en miras al hacer la delegación, y ninguna otra. Es decir, el alcance de dichas normas deberá interpretarse de manera restrictiva, no extensiva.

El segundo principio, deriva de la necesidad de contar con un sistema jurídico uniforme a fin de asegurar que todos los habitantes gocen del derecho a un ambiente sano y equilibrado (conforme aclara el mismo art. 41 de la CN), y en consecuencia las provincias no podrán dictar normas de protección ambiental menos exigentes —sí podrán establecer obligaciones y derechos superiores— por lo que su sanción asegura el imperio del presupuesto mínimo en el territorio de toda la Nación.

Como bien señala Canosa (11) la materia ambiental se presenta como una materia compartida entre el estado central y los niveles políticamente autónomos, como las Provincias, y de éstas con los municipios.

A partir de los lineamientos establecidos en la Constitución Nacional y en los tratados internacionales ratificados sobre la protección del medio ambiente, el Congreso nacional ha dictado leyes que regulan diversos aspectos relacionados con este asunto, entre las que cabe destacar:

- Ley 25.675, denominada "Ley General del Ambiente", en su art. 6º estipula que "presupuesto mínimo es cualquier norma nacional que tenga por objeto proteger el medio ambiente"; además promueve mecanismos de concertación y de búsqueda de consensos entre el gobierno federal y los gobiernos provinciales, para la efectiva aplicación de esas normas. Conforme a ella, la política ambiental argentina está sujeta al cumplimiento de los siguientes principios: de congruencia, de prevención, precautorio, de equidad intergeneracional, de progresividad, de responsabilidad, de subsidiariedad, de sustentabilidad, de solidaridad y de cooperación.

- Ley 25.612, establece los presupuestos mínimos de protección ambiental sobre la gestión integral de residuos de origen industrial y de actividades de servicio.

- Ley 25.688, establece los presupuestos mínimos ambientales para la preservación de las aguas, su aprovechamiento y uso racional.

- Ley 25.670, establece los presupuestos mínimos para la gestión y eliminación de los bifenilos policlorados (PCBs).

- Ley 25.916, regula la gestión de residuos domiciliarios.

- Ley 26.093, establece el "Régimen de Regulación y Promoción para la Producción y uso sustentables de Biocombustibles".

- Ley 26.331, de Presupuestos Mínimos de Protección Ambiental de los Bosques Nativos.

- Ley 25.831, sobre "Régimen de libre acceso a la Información Pública Ambiental".

En cuanto a lo previsto en las constituciones provinciales respecto de su competencia en materia ambiental, al relevar los ordenamientos fundamentales de cada jurisdicción, hemos podido observar que la mayoría de ellos prevén, entre los derechos y garantías, el derecho a un ambiente sano y equilibrado, como así también regulan el mandato a las autoridades provinciales de adoptar las medidas necesarias para su preservación. Sólo las provincias de Mendoza, Santa Fe y Misiones no han plasmado aún políticas ambientales dentro de su normativa constitucional.

Además, es dable mencionar que las previsiones sobre el medio ambiente no son uniformes de una jurisdicción a otra en cuanto a las competencias municipales sobre la materia.

Así, en términos generales, las competencias municipales se definen por cláusulas más bien genéricas, supeditadas a las regulaciones y/o facultades provinciales.

Aún frente al silencio normativo en materia ambiental es posible desentrañar la solidaridad, la subsidiariedad interterritorial y los mecanismos de articulación desde la hermenéutica de los principios contenidos en la ley 25.675 General de Ambiente en sus arts. 4º y 5º sobre la actuación integrada entre la Nación y las provincias y en el art. 9º cuando implementa el Consejo Federal de Medio Ambiente (COFEMA) para la coordinación interjurisdiccional entre los municipios y las provincias, y de éstas y la Ciudad de Buenos Aires con la Nación (12).

Sin embargo, como mencionan Díaz Ricci y De la Vega (13), no todas las provincias suscribieron los acuerdos y el COFEMA como ente de cooperación no está suficientemente consolidado.

Por su parte, Galarza y Fraga (14), advirtiendo que no se han registrado demasiados avances en la materia, hacen referencia al programa "Municipio Sustentable", que funciona en el ámbito de la Secretaría de Ambiente y Desarrollo Sustentable de la Nación y apunta "...a fortalecer las capacidades institucionales de los municipios para el diseño e implementación de políticas y proyectos vinculados al desarrollo sustentable local a fin de mejorar la calidad de vida de las comunidades"(15); a la Federación Argentina de Municipios (FAM), entidad pública no estatal autorizada por la ley a defender los intereses de las jurisdicciones que aglutina en su seno (16), mediante la cual se podrían articular y canalizar políticas en materia ambiental; y a nivel regional, a la Federación Latinoamericana de Ciudades, Municipios y Asociaciones de Gobiernos Locales (FLACMA) que es la representación regional de la organización mundial de Ciudades y Gobiernos Locales Unidos (CGLU), cuya función principal es que la voz de los gobiernos locales y regionales sea escuchada en las negociaciones internacionales (17).

Hasta aquí hemos hecho referencia al mandato constitucional en materia de política ambiental, y a la previsión de la concurrencia de competencias entre los distintos órganos de gobierno (nación, provincias, municipios), analicemos seguidamente la posibilidad de la implementación de políticas públicas a través de los tributos.

III. Tributos ecológicos

La financiación de las políticas tendientes a hacer efectivo el principio de protección del medio ambiente puede llevarse a cabo recurriendo a la utilización de diversos instrumentos o mecanismos. Existe un consenso generalizado en la doctrina extranjera acerca de las ventajas, sobre todo desde el punto de vista recaudatorio, que ofrecen los tributos ecológicos —denominados también, "ecotributos", "ambientales" o "verdes"— frente a los restantes mecanismos de financiación de la política medioambiental, como son los controles directos y los permisos y licencias para contaminar negociables (18).

Advertida de estas ventajas, la Comisión Europea ha enunciado que a su juicio "los impuestos y gravámenes ambientales forman parte de la gama de instrumentos aplicables al medio ambiente y pueden resultar una manera adecuada de llevar a la práctica el principio de que 'quien contamina paga' al incluir los costos ambientales en el precio de los bienes y servicios"(19).

Al respecto, Rusembuj (20) expresa que si "quien contamina paga" es un criterio ambiental eficaz, ello es porque repercute los costes del riesgo ambiental en aquellos que tienen, a su vez, la capacidad de reducirlo.

Además, el destacado autor sostiene que el fundamento, en general del tributo ambiental, es la prevención (non regret) de la creación de peligro y daño potencial sobre terceros, a causa de una actividad que en principio es susceptible o puede serlo de provocarlos.

En este mismo sentido, Herrera Molina (21) tiene dicho que el principio de acción preventiva aconseja el establecimiento de medidas tributarias desincentivadoras, pues ante la mera sospecha de riesgo no siempre será posible ni conveniente establecer rígidas prohibiciones administrativas.

A su vez, el citado maestro español (22) indica que junto al establecimiento de tributos específicos la protección fiscal del medio ambiente puede instrumentarse introduciendo elementos ambientales en los tributos ordinarios. Por tanto, distingue los "tributos ecológicos" de los llamados "elementos tributarios ambientales", los cuales pueden afectar a cualquiera de los aspectos que integran la estructura de los tributos ordinarios —hecho imponible, sujetos, elementos de cuantificación— o incluso estar relacionados con su gestión —simplificación en los deberes formales para favorecer cierto tipo de actividad—. Los elementos tributarios ambientales pueden otorgar un trato a favor para ciertos supuestos —deducción por inversión de tecnologías—, o introducir un mayor gravamen para ciertos productos —tipos superiores para las gasolinas con plomo—.

Por su parte, en sentido estricto (23), y siguiendo al mismo autor (24), cabe calificar como "ambiental" o "ecológico", a aquél tributo cuya estructura y elementos constitutivos incentivan el cuidado y protección del medio ambiente (tributos de ordenamiento).

Es decir, no se transforma en ambiental un tributo ordinario (de tipo fiscal) por el solo hecho de que su producido sea afectado a financiar la actividad ambiental, sino que estaremos ante un tributo ecológico, cuando además de producir ingresos, éste tenga por objetivo estimular el cuidado de los recursos naturales.

Por poner sólo un ejemplo, en nuestro país, por ordenanza 54/2015 de la Ciudad de Puerto Iguazú, Provincia de Misiones (25), se crea una tasa eco turística municipal destinada a financiar los servicios adicionales que debe

prestar la Municipalidad como consecuencia de la actividad turística, que por su estructura constituye un mero impuesto indirecto más, con carácter finalista y recaudatorio, por justamente no contemplar en su diseño el objetivo básico que debe impregnar cualquier impuesto que se precie de ecológico y sobre el que es preciso insistir continuamente: la modificación de los comportamientos antiecológicos.

Por tanto, habría que determinar qué comportamientos sería preciso desincentivar o modificar, y que alternativas (que evidentemente deberían estar exentas del pago de ese tributo), de comportamiento existen o se podrían desarrollar (26), de lo contrario, estaremos ante un impuesto encubierto que busca satisfacer finalidades distintas a aquellas para lo que se dice fue establecido.

Cabe aclarar que entendemos que el "fin recaudatorio" y el "fin extrafiscal" en realidad son dos caras del tributo, entendido, por un lado, como instituto jurídico financiero utilizado como medio para procurar recursos al Estado, —en pos al sostenimiento de las necesidades públicas— y, por el otro, como instrumento político para llevar a cabo diversos fines de interés general; lo que decimos es que el fin extrafiscal no puede faltar si lo que buscamos es preservar el medioambiente.

En esta línea, cabe aludir aquí a lo expresado por Rosembuj (27): "...En primer lugar, el tributo ambiental no puede definirse por su finalidad que, como dije, es similar a la de los demás, si bien acompañada por un fundamento político, social, económico que lo justifica jurídicamente. La finalidad extrafiscal es provisoria, simplemente, una cuestión de tiempo, hasta que se institucionalice la consolidación de la (prevención) necesidad propuesta por el deterioro del bien ambiental, en forma permanente y sistemática (...). Sorprendería afirmar, p. ej., en Suecia o Dinamarca que la fiscalidad ambiental es extrafiscal, o sea que no tiene como objetivo principal procurar ingresos. En todo caso, la particularidad del tributo puede establecerse en su objeto, porque resulta evidente que el hecho real, de la vida, que explica la tributación ambiental en su pura materialidad es, al mismo tiempo, la materia o riqueza imponible y el propósito que lo identifica (...).

"El objeto del tributo propone, como particularidad, el ahorro de primeras materias de energía, la preservación y conservación de recursos naturales —aire, agua, suelo—; la discriminación negativa de productos peligrosos, nocivos o de riesgo humano; la minimización de los residuos generados, de la reutilización y reciclaje y la promoción de modos de producción, tecnología, consumo y uso que sea ambientalmente aceptable. Esta catalogación no es exhaustiva pero refleja sumariamente las áreas de gasto público ambiental que debe sostenerse, en relación de correspondencia constitucional mediante la fiscalidad (ambiental)...".

Fue el economista Pigou (28) quien desarrolló la teoría de establecer gravámenes para internalizar los costes externos derivados de la contaminación.

Y esto así porque desde el punto de vista económico, al analizar la contaminación ambiental, existen divergencias entre los costos sociales y privados, que se denominan economías o deseconomías externas (externalidades), y que han sido introducidas por Pigou.

Por ello, los costos en que se incurren deben ser afrontados y contabilizados por las empresas productoras considerando los costos totales y la existencia de externalidades positivas y negativas, tratando que la asignación de recursos sea la óptima, y que los costos privados sean iguales a los costos sociales (los que soporta la comunidad). Al no producirse esta situación, debe intervenir el Estado (29).

Conforme a lo expuesto, concluimos que los tributos ambientales, buscan la obtención de fines extrafiscales o de ordenamiento, como el incentivo a reducir la contaminación a niveles deseables, y a la utilización de materias primas, instalaciones y tecnologías de producción menos nocivas, además de perseguir fines recaudatorios. Es decir, la fiscalidad, por contribuir al gasto público, es el mejor impulso para la extrafiscalidad.

Finalmente, resta mencionar que coincidimos con la doctrina (30) que señala que el tributo ecológico no sirve en los casos de conductas contaminantes más graves, las que directamente deben ser prohibidas por el Estado, a la vez que deben establecerse las respectivas medidas penales y sancionadoras para quienes igualmente las desarrollen.

A su vez, anticipamos, que coincidimos con Herrera Molina (31) cuando enuncia que los gravámenes ambientales —en cuanto sean verdaderos tributos— deben sustentarse en las categorías y principios elaborados por la doctrina jurídico-tributaria. Es decir, conforme lo expone Álvarez Echagüe (32), serían: impuestos, tasas y contribuciones.

Así, los tributos ambientales son aquellos impuestos, tasas y contribuciones especiales cuya estructura establece un incentivo a la protección ambiental, o bien compensa los daños ocasionados al medio ambiente por los sujetos que soportan la carga tributaria (33).

IV. Los tributos como herramienta de preservación del medio ambiente en la República Argentina

Actualmente, en nuestro país no existe un conjunto de normas tributarias a las que se las pueda denominar "reforma fiscal verde". Sólo existen tributos a la utilización de cierto tipo de energía, o, la creación de incentivos compatibles con objetivos ambientales, tales como los regímenes de tierras áridas y la exención de las ganancias de ciertos sujetos que realizan actividades de disposición de residuos, vinculadas con el saneamiento y la preservación ambiental.

En general el esquema de reforma fiscal verde está basado en un potente y genérico impuesto de base energética, al que se adicionan otros tributos sobre contaminaciones, vertidos, envases, pesticidas y otros bienes (34).

Ferre Olive (35), al hablar de la fiscalidad ambiental en la Argentina, menciona que en nuestro país se aplican ciertos incentivos relacionados con energías renovables (eólica y solar, biocombustibles, etc.) y ciertos tratamientos en particular en jurisdicciones locales, como el previsto para ciertos tipos de residuos en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (36), Provincia de Salta, entre otras.

Dentro de este proceso de sustitución de fuentes energéticas, abandono de las fuentes tradicionales de origen fósil (carbón, petróleo y gas), la política fiscal actuará estimulando las actividades alternativas, que son energías renovables y no contaminantes o, por lo menos, que provocan menos contaminación. Las energías alternativas son el biodiesel, energía eólica, energía solar, hidrógeno, biomasa, fuerza magnética y energías geotérmica y nuclear (37).

Estas fuentes alternativas coexistirán con las fuentes tradicionales de energía (38), que atento a la crisis energética a nivel mundial en el corto plazo deberán disminuir su consumo en pos del proceso de sustitución mencionado.

Por su parte, el régimen de energía eólica y solar se establece por la ley 25.019, que declara de interés nacional la generación de energía eléctrica de origen eólico y solar en todo el territorio de la Nación, estableciendo una desgravación impositiva y un precio preferencial para el Kwh generado mediante estas fuentes de energía renovable.

Se determina que las inversiones de capital destinadas a la instalación de centrales y/o equipos eólicos o solares podrán diferir el pago del impuesto al valor agregado (IVA) por el término de quince [15] años a partir de la promulgación de la ley. Estos diferimientos se cancelarán en quince [15] anualidades a partir del vencimiento del último diferimiento realizado.

Esta actividad gozará de estabilidad fiscal por el término de quince [15] años desde la promulgación de la ley 25.019, siempre que esta energía se utilice en los mercados mayoristas y/o que esté destinada a la prestación de servicios públicos (por el DR 1597/1999 se excluyen del beneficio las contribuciones de la seguridad social y el IVA).

Los biocombustibles comprenden al bioetanol, biodiesel y biogás. Estos combustibles no producen gases efecto invernadero, constituyen una actividad en pleno desarrollo y en nuestro país se le ha dado un marco regulatorio, por ley 26.093, que contempla ciertos incentivos tributarios.

Los incentivos tributarios comprenden la posibilidad de recuperar de manera anticipada el IVA, en el impuesto a las ganancias optar por amortizar de manera acelerada los bienes y los bienes afectados a los proyectos no integrarán la base de imposición del impuesto a la ganancia mínima presunta.

También gozan los sujetos promovidos en los regímenes de las leyes 26.093 (biocombustibles) y 26.334 (en particular, bioetanol) de exenciones en determinados impuestos, como el impuesto sobre los combustibles líquidos, y bajo ciertas condiciones tampoco tributan al Fondo Hídrico de Infraestructura ni el impuesto adicional al gas-oil, fijándose el tratamiento tributario a dispensar considerando si los biocombustibles son puros o mezcla y que los sujetos sean o no promovidos (39).

Mencionadas las normas vigentes sobre la materia, nos queda completar este esquema de reforma fiscal verde con tributos asociados a procesos que causan problemas ambientales.

La idea de proteger el medio ambiente no por medio de obligaciones prohibiciones, sino por medio de tributos, supone un cambio de mentalidad en el planteamiento del tema. En efecto, se pasa de un derecho de pura imposición estatal a un derecho que implica una colaboración y cooperación entre el estado y la sociedad en el sostenimiento del medio ambiente.

Para que en el medio ambiente se produzcan cambios —a corto y mediano plazo— orientados al desarrollo sostenible, los pilares en que debe basarse dicho desarrollo (el social, el económico y el ambiental) son esenciales y se apoyan mutuamente. La primera obligación del ciudadano es tomar conciencia del problema ambiental. Esta toma de conciencia debe comenzar con una reacción proactiva al problema ambiental y no reactiva.

Los problemas ambientales llevan a definir nuevas políticas y sistemas de gestión ambiental, siendo estos problemas de carácter global, transaccional o local. Estos problemas actualmente son de una significación tal (calentamiento global, lluvia ácida, etc.) que no se solucionan sólo con el cambio tecnológico, sino que también debe intervenir mediante el dictado de pautas de conducta que incidan en el consumo de ciertos productos.

Deviene necesario pensar un nuevo modelo tributario en favor del medio ambiente, es decir, la implementación de tributos ecológicos debería encuadrarse dentro de una reforma más general de nuestro sistema fiscal.

Para ello, debemos trabajar sobre dos ejes bien diferenciados, en primer lugar, reformular los tributos vigentes nacionales, provinciales y municipales incorporando la finalidad extrafiscal en forma directa sobre los insumos, procesos y productos generadores de la fuente de contaminación, promoviendo incentivos fiscales sobre los procesos productivos que se adapten al desarrollo sustentable esperado para el próximo milenio.

En segundo lugar, crear nuevos tributos de ordenamiento necesarios para corregir conductas negativas, para los cuales será ineludible vigilar el cumplimiento por parte del Estado del fin extrafiscal por el cual son creados estos tributos.

IV.1. Reformulación de los tributos vigentes

Puede conseguirse que los sistemas tributarios adquieran una dimensión ecológica si cabe la posibilidad de que los impuestos existentes se reestructuren de forma que favorezcan el medioambiente (40), en esto consiste una reforma fiscal verde.

Para ello, recomiendo la lectura que sobre el particular han elaborado los Dres. Bringas, Froiz y López Toussaint (41) en su trabajo de investigación; al respecto los autores analizan tributo por tributo las modificaciones que podrían introducirse a los fines de contemplar el fin al que nos referimos.

Por ejemplo, a nivel nacional, en el impuesto a las ganancias, posibilitar la depreciación total en el año de habilitación o efectiva utilización de los bienes de capital destinados a contener la contaminación ambiental, p. ej., plantas depuradoras, equipamiento para reconversión de procesos, maquinaria agrícola, equipos de seguridad ambiental, equipos para la contención de accidentes ecológicos, etc.; prohibir para el responsable del daño, de la deducción como gasto del resultado impositivo, todos los gastos emergentes de siniestros u accidentes ambientales; entre otras tantas.

En el impuesto al valor agregado eliminar la exención respecto de las aeronaves para transporte de pasajeros y carga; admitir un crédito de impuesto establecido en una suma fija por Kw/h para los generadores de energía eólica, mareomotriz, proveniente de la biomasa y/o geotérmica; aplicar una alícuota diferencial inferior (10,50%) en todos los casos, por la venta de gas; aplicar una alícuota diferencial inferior (10,50%) en todos los casos, por los servicios cloacales y de desagüe, en la medida que se facturen a través de medidores y que exista un control efectivo por parte de la autoridad de aplicación respecto de la calidad del servicio, entre otras cuestiones.

En el caso de impuestos internos, este tributo ofrece la posibilidad de incorporar un capítulo dedicado a los tributos ambientales de tipo selectivo sobre la producción o el consumo. Es decir, aplicar el tributo a los bienes, insumos o a los componentes químicos de ellos, que afecten el medio ambiente o la salud humana.

A nivel provincial, de igual manera debería estar exento del impuesto de sellos los actos o contratos vinculados, con la compra-venta, locación, financiación y comercialización de proyectos o adquisición de equipos, aprobados y homologados respectivamente, por la autoridad de aplicación federal o local en su caso. O, por poner un ejemplo del impuesto sobre los ingresos brutos, debería contemplarse una exención a los sujetos

que tengan por única actividad la lucha contra la contaminación ambiental, la seguridad ambiental, el desarrollo de estudios de impacto ambiental y el tratamiento de desechos industriales y patogénicos, incluida la investigación y desarrollo y aplicar alícuotas diferenciales superiores a las actividades que categorizadas por la autoridad de aplicación provincial, impliquen altos niveles de contaminación.

A nivel municipal, las tasas por prestación de servicios medioambientales pueden tener efectos incentivadores si se crean nuevos servicios de protección ambiental de elevado coste (p. ej., tratamiento de residuos), o bien si se refleja en el importe de la tasa el diferente coste del servicio en función de conductas más o menos contaminantes (cuantías diferenciadas para la tasa de recogida de basuras según se opte o no por depositar cada tipo de residuos en contenedores específicos) (42).

Por su parte, siguiendo la clasificación que efectúa Ferré Olivé (43), cabe plantear los siguientes ejemplos de tasas ambientales:

- Tasas administrativas: a efectos de soportar los costos del servicio de control y autorización que efectúa el Estado.

En estos supuestos, la Administración exige el tributo por los servicios vinculados al otorgamiento de la licencia, permiso o autorización administrativa que resulten exigidas conforme a la normativa ambiental —contralor de la contaminación—.

Con relación a estos instrumentos, cabe mencionar que a nuestro entender, no se trataría de tributos ecológicos, en un sentido estricto, pues una vez obtenida la autorización o licencia no hay ningún incentivo para reducir la contaminación.

Por el contrario, sí podría considerarse una tasa ecológica en un sentido amplio, al concebir bajo esta figura a todos los tributos que sirven directa o indirectamente para realizar objetivos de política ambiental.

- Tasas de uso y por servicios ambientales: estas tasas representan el costo de un servicio que se prorratea entre los usuarios, el cual es brindado por el Estado, permitiendo internalizar el costo ecológico.

Se pueden utilizar en vertido y tratamiento de efluentes líquidos y sólidos, tal es el caso de la Tasa Ecológica, de Control y Fiscalización Ambiental, regulada por la Ordenanza 188-HyP/0/2008 de la Municipalidad de Villa Mercedes (44); y en gestión y tratamiento de residuos, como las tasas por uso del vertedero municipal, instauradas en la ciudad de Salta y de Bariloche, por el Código Tributario Municipal —texto ordenado Ordenanza 13254—, tít. XXII (45), y por Ordenanza 1954-CM-09 (46), respectivamente.

En nuestro país, el servicio de recolección y tratamiento de residuos domésticos habitualmente se encuentra incluido en la tasa denominada de "alumbrado, barrido y limpieza".

Sin embargo, para atender el propósito proteccionista y lograr una reducción "lo más indicado sería gravar de forma más que proporcional la generación de residuos, es decir, definir una tasa marginalmente creciente que hiciera las funciones de un impuesto con finalidad ambiental, yendo más allá de la cobertura de costes. A más kilos generados por persona más se pagaría por kilo. Ecológicamente esto sería justificable porque el impacto ambiental de los residuos también es marginalmente creciente, mientras que socialmente se justificaría porque incluso tasas proporcionales a la cantidad de basuras generadas son profundamente regresivas, ya que al aumentar la renta per cápita también aumenta la generación de residuos per cápita, pero de forma menos que proporcional. Por otro lado, el hecho de que los ciudadanos más ricos pagasen más de lo que proporcionalmente les correspondería posibilitaría que éstos sufragasen el coste del servicio de basuras de los ciudadanos más pobres, así como eventualmente el coste de establecer límites de generación por debajo de los cuales se estuviera exento de pago"(47). Ejemplos aplicados en otros países respecto de residuos domiciliarios: Pago por bolsa o pay-per-bag (48); Pago por adhesivo o pay-per-tag (49); Pago por contenedor o pay-per-can (50); Otros sistemas (51).

A su vez, como planteó Herrera Molina (52) en su paso por nuestro país, se podría "ambientalizar" las tasas por estacionamiento de vehículos en las vías públicas, a través del aumento sustancial del precio de los parquímetros, incluso según los horarios en que los autos se estacionan, o a través de la limitación de estacionamiento en ciertas zonas, o por el cobro de tasas por acceso a áreas céntricas de la ciudad (tal el caso de Londres).

También cabe enunciar como tasa ecológica, aquella que se exige por los servicios de control, monitoreo, prevención y otros, destinados directa o indirectamente a la presentación y optimización de la calidad ambiental,

como el caso de la tasa por inspección ambiental establecida en el municipio de Junín de los Andes (Neuquén), a través de la Ordenanza 1019/2002, que resulta de aplicación en las urbanizaciones que se desarrollan en áreas de alta fragilidad, con afectación de espejos y cursos de agua, que constituyan actualmente la base de un recurso natural y turístico que sustenta la economía regional (53).

Por último, se destaca la tasa de protección ambiental prevista en el tít. XXIII del Código Tributario Municipal —texto ordenado por la Ordenanza 13.254— de la Ciudad de Salta, que retribuye los servicios municipales de protección ambiental, —correspondiente a control, regulación, certificación, inspección, prevención y reparación del medio ambiente—, sobre distintos hechos o actividades que se enumeran en 8 incisos del art. 271, tales como emisión de gases a la atmósfera generadas en procesos productivos de bienes y/o servicios o por vehículos; generación y vertido de líquidos contaminantes; depósito inadecuado de residuos, especialmente peligrosos o contaminantes; propiedad de vehículos que por su antigüedad, representen un índice de contaminación o peligro de ella, o causen daño físico, real o potencial, de tipo acústico o vial; propiedad de carteles o elementos similares que avancen sobre la línea municipal o cuerpo edilicio generando una contaminación visual; emisión de ruidos; radicación de antenas de radiodifusión, telefónicas y televisivas en lugares donde se preserva el patrimonio arquitectónico de la ciudad (54).

Es fácil advertir en la estructura de esta tasa el fin extrafiscal perseguido, pues se prevé expresamente la exención del 50% que corresponda abonar, a quienes efectúen acciones tendientes a disminuir o eliminar la contaminación ambiental, tales como inversiones efectivamente realizadas en tecnologías limpias y/o ecoeficientes o implementen un sistema de gestión ambiental debidamente certificado.

- Tasas sobre productos: se aplican sobre el precio de los productos que han sido utilizados en las diversas etapas de la producción y/o comercialización que generan la contaminación.

Como ejemplo podemos plantear el caso de la anteriormente referida tasa de protección ambiental de la ciudad de Salta, prevista para ser aplicada por la utilización de envases no degradables para la comercialización y/o venta de bienes o servicios (55).

Otros productos cuya utilización podría dar lugar a la imposición de una tasa de este estilo, podrían ser las pilas y baterías.

Con respecto a la potestad municipal, se destaca que los municipios están habilitados para establecer este tipo de tributo; más aún, éstos tradicionalmente en la Argentina han utilizado a las tasas como su fuente casi exclusiva de recursos tributarios.

Pero, tratándose de tasas ecológicas, adquiere también relevancia la competencia ambiental que se asigne a los municipios, pues existirán servicios mínimos que éstos deberán prestar tales como, recolección de residuos sólidos urbanos, abastecimiento domiciliario de agua potable y alcantarillado, prestación de servicios de protección civil y prevención y extinción de incendios, y, según los casos, servicios relacionados con la contaminación atmosférica, abastecimiento de aguas, saneamiento de aguas residuales, residuos industriales, etc.

No obstante lo expuesto, la tasa ecológica presenta como inconvenientes en su aplicación práctica que la prestación o actuación administrativa que la justifica sea susceptible de imputarse individualmente, y que el monto de lo recaudado guarde razonable proporcionalidad con el costo del servicio prestado, considerando la dificultad que genera determinar el criterio a seguir para su adecuada cuantificación.

Coincidimos con Álvarez Echagüe (56) en que la razonable proporcionalidad entre el costo del servicio y el monto de lo recaudado no debe ceder en los casos de las tasas ambientales, pues es parte de la esencia de la tasa que exista una adecuada proporción entre ambos conceptos, límite ineludible para su configuración. El propósito proteccionista de estos tributos puede colisionar con dichas características fundamentales que definen a la especie tasa.

Por ello, es que dentro de la doctrina, principalmente extranjera, observamos que en materia ambiental se propicia el establecimiento de impuestos. Nos inclinamos por esta postura.

IV.2. Nuevos tributos de ordenamiento

Como desarrollan en su trabajo Fernández y Pérez (57), en la materia, un problema central, y altamente complejo, es identificar y asociar problemas ambientales con los procesos que los causan, así como con los niveles de actividad necesarios para mitigarlos de manera racional.

Para ello, vemos la relevancia que adquiere identificar el tipo de contaminación ambiental para regular la zona o territorio que lo sufre, es decir, deben conocerse las "causales que generan el desequilibrio ecológico y bajo qué condiciones deben aplicarse determinados instrumentos tributarios".

Además, al diseñar el tributo, es importante definir claramente la etapa en la cual se va a aplicar porque el impuesto puede gravar tanto el bien de uso final, como la fuente de emisión en la producción o los efluentes y vertidos producidos en cualquiera de las etapas de producción.

En economías desarrolladas, la imposición ambiental se caracteriza por la adopción de las siguientes figuras o áreas del gravamen (58):

- a) Impuestos sobre emisiones directas o indirectas.
- b) Impuestos que gravan la descarga de contaminación a la atmósfera.
- c) Ruido.
- d) Contaminación medios acuáticos.
- e) Depósito de basuras en vertederos o incineradoras.
- f) Diferencia impositiva de las gasolinas.
- g) Impuestos sobre ciertos productos con efectos negativos ambientales.

Por su parte es conocido que el resultado inmediato de la aplicación de la regulación ambiental, sea cual sea el instrumento que se utilice, es un alza en los precios de productos relacionados con los procesos o actividades que son objeto de regulación. Entonces, a través de las decisiones de los consumidores basadas en el sistema de precios, se crea un contexto de selección natural sobre bienes y servicios a partir de una presión regulatoria. La alternativa entre controlar el nivel de contaminación y controlar el proceso productivo depende de las características de los bienes y servicios afectados (59).

Por su parte estos mecanismos pueden, además de los incentivos negativos como las multas, prever incentivos positivos, tales como las subvenciones para quienes empleen procesos de producción menos contaminantes o disminuyan la toxicidad de los efluentes; estas formas de abordar el problema se encuentran en un punto intermedio entre las regulaciones y los sistemas de incentivo (60).

Por último coincidimos con Bringas, Froiz y López Toussaint (61) en que la Nación deberá suscribir con la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y las Provincias, y estas con sus Municipios, fundamentalmente en aquellas provincias que han adoptado "el régimen municipal autónomo", un "Pacto Federal Ambiental", que servirá de marco normativo para reglar y coordinar las potestades de los distintos niveles de gobierno y los criterios de tributación e incentivos a implementar, así como la forma de su coparticipación.

V. Consideraciones finales

Es claro que la conservación y protección del medio ambiente se ha convertido en una de las cuestiones que más preocupan a la sociedad en la actualidad.

Si bien, en nuestro país, a partir del año 1994, el medio ambiente se halla reconocido como bien jurídico protegido constitucionalmente, la Argentina no ha logrado atenuar la preocupación social sobre la problemática por no contar con políticas uniformes en los distintos estratos de gobierno.

Aquí el mandato constitucional establece que corresponde a la Nación dictar las normas que contengan los presupuestos mínimos de protección en materia ambiental, y a las provincias las necesarias para complementarlas, sin que aquéllas alteren las jurisdicciones locales.

Actualmente, las normas ambientales que contienen elementos tributarios atienden sólo a algunos problemas que, por sus consecuencias actuales, pueden ser caracterizados como marginales. Sólo existen tributos a la utilización de cierto tipo de energía, o, la creación de incentivos compatibles con objetivos ambientales, tales como los regímenes de tierras áridas y la exención de las ganancias de ciertos sujetos que realizan actividades de disposición de residuos, vinculadas con el saneamiento y la preservación ambiental. No se han considerado las cuestiones principales: polución del agua y del aire, problemas con los vertidos, disposición de residuos y, en general, la contaminación.

La idea de proteger el medio ambiente no por medio de obligaciones prohibiciones, sino por medio de tributos, supone un cambio de mentalidad en el planteamiento del tema. En efecto, se pasa de un derecho de pura

imposición estatal a un derecho que implica una colaboración y cooperación entre el estado y la sociedad en el sostenimiento del medio ambiente.

Para que en el medio ambiente se produzcan cambios —a corto y mediano plazo— orientados al desarrollo sostenible, los pilares en que debe basarse dicho desarrollo (el social, el económico y el ambiental) son esenciales y se apoyan mutuamente. La primera obligación del ciudadano es tomar conciencia del problema ambiental. Esta toma de conciencia debe comenzar con una reacción proactiva al problema ambiental y no reactiva.

Los problemas ambientales llevan a definir nuevas políticas y sistemas de gestión ambiental, siendo estos problemas de carácter global, transaccional o local. Estos problemas actualmente son de una significación tal (calentamiento global, lluvia ácida, etc.) que no se solucionan sólo con el cambio tecnológico, sino que también debe intervenir mediante el dictado de pautas de conducta que incidan en el consumo de ciertos productos.

En este contexto, deviene necesario pensar un nuevo modelo tributario en favor del medio ambiente, es decir, la implementación de tributos ecológicos debería encuadrarse dentro de una reforma más general de nuestro sistema fiscal.

Para ello, debemos trabajar sobre dos ejes bien diferenciados, en primer lugar, reformular los tributos vigentes nacionales, provinciales y municipales incorporando la finalidad extrafiscal en forma directa sobre los insumos, procesos y productos generadores de la fuente de contaminación, promoviendo incentivos fiscales sobre los procesos productivos que se adapten al desarrollo sustentable esperado para el próximo milenio.

En segundo lugar, crear nuevos tributos de ordenamiento necesarios para corregir conductas negativas, para los cuales será ineludible vigilar el cumplimiento por parte del Estado del fin extrafiscal por el cual son creados estos tributos.

Así, el nivel de gobierno que adopte el instrumento debe ser aquel en cuya jurisdicción se circunscriben los efectos de la fuente de contaminación, para lo cual es necesario el establecimiento de una base consensuada entre la nación, las provincias y sus municipios.

Es decir, las políticas tributarias que se establezcan, sin perjuicio de que respeten las bases constitucionales de la imposición, no pueden ser ajenas a los lineamientos de coordinación mencionados. La combinación de políticas, evitará distorsiones en las condiciones de competencia o tratamientos discriminatorios en el libre acceso al mercado.

La Nación deberá suscribir con la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y las Provincias, y éstas con sus municipios, un "Pacto Federal Ambiental", que servirá de marco normativo para reglar y coordinar las potestades de los distintos niveles de gobierno y los criterios de tributación e incentivos a implementar, así como la forma de su coparticipación.

Para finalizar, cabe aludir a las palabras pronunciadas por el Dr. Casás al debatirse este tema en el marco del Congreso Internacional de Derecho Ambiental.

El distinguido profesor animó, frente a la complejidad del problema, a no dejarse abandonar en un relativismo moral sino, por el contrario, a satisfacer las necesidades públicas que entraña, entre otros tópicos, los ecotributos. Reconoció, a ese respecto, que éstos pueden afectar la dogmática tributaria tradicional, pero consideró que se trata de un desafío que es necesario afrontar, especialmente en nuestro país.

(1) FERRÉ OLIVE, Edgardo H., "Tributos ambientales y desarrollo sostenible", EDICON Fondo Editorial del CPCECABA, 2013.

(2) INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES (IEF), "Modelo de Código Tributario Ambiental para América Latina", Miguel BUÑUEL GONZÁLEZ - Pedro M. HERRERA MOLINA (dirs.), nro. 18/03, España, 2003. Capítulo Segundo —República Argentina— ps. 13 a 18, elaborado por DE ANGELIS, Marisa, CORONELLO, Silvina y ÁLVAREZ ECHAGÜE, Juan Mañuela como coordinador del Proyecto citado por FERRÉ OLIVE, Edgardo H., ob. cit. en nota 1.

(3) LUQUI, Juan Carlos, "Las garantías constitucionales de los derechos de los contribuyentes", LA LEY, 142-891.

(4) LUQUI, Juan Carlos, "La obligación tributaria en el derecho argentino", Revista de Ciencias Económicas y Centro de Estudiantes de Ciencias Económicas, Buenos Aires, 1953, año XLI, serie II, nro. 41, p.16; LUQUI,

Juan Carlos, "Las garantías constitucionales de los derechos de los contribuyentes", Derecho constitucional tributario, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1993, ps. 23 y ss.; y LUQUI, Juan Carlos, ob. cit. en nota 3.

(5) Para ampliar, leer cap. I de ALMADA, Lorena, MATICH, Cecilia, "Las tasas municipales en el ámbito tributario (Doctrina y Jurisprudencia)", Ed. La Ley, Buenos Aires, 2009, 1ª ed.

(6) CAFFERATTA, Néstor, "Panorama Actual del Derecho Ambiental", en Cuestiones Actuales de Derecho Ambiental, ED, 2007-9 y ss.

(7) DÍAZ RICCI, Raúl - DE LA VEGA DE DÍAZ RICCI, Ana, "Principios articuladores para una red federal ambiental", ponencia del V Congreso Argentino de Administración Pública, "Administración Pública y Cuestión Federal: la red Nación, Provincias y Municipios", trabajo elaborado en los seminarios del Proyecto "Instrumentos de Política y Gestión Ambiental y descentralización competencial en el NOA" Código: 26/L403, CIUNT, Universidad Nacional de Tucumán.

(8) SILVA, Carlos, "La distribución de competencias normativas y ejecutivas entre la Nación y las Provincias en materia ambiental", septiembre de 2003, publicado en: http://www2.medioambiente.gov.ar/documentos/cofema/documentos/presupuesto_legislacion/informe_silva.pdf.

(9) SILVA, Carlos, ob. cit. en nota 8.

(10) "...las provincias conservan todo el poder no delegado a la Nación..."

(11) DÍAZ RICCI, Raúl - DE LA VEGA DE DÍAZ RICCI, Ana, ob. cit. en nota 7.

(12) DÍAZ RICCI, Raúl - DE LA VEGA DE DÍAZ RICCI, Ana, ob. cit. en nota 7.

(13) DÍAZ RICCI, Raúl - DE LA VEGA DE DÍAZ RICCI, Ana, ob. cit. en nota 7.

(14) GALARZA, César J. - FRAGA, Diego N., "Las haciendas locales ante el cambio climático a propósito de la aplicación de tributos `verdes` en las municipalidades de España y la Argentina", ED 12.395, Suplemento Tributario, 04/12/2009, ps. 1 y ss.

(15) Vid página Web de la Secretaría de Ambiente y Desarrollo Sustentable de la Nación (online), disponible en <http://www.ambiente.gov.ar>, citado por GALARZA, César J. - FRAGA, Diego N., ob. cit. en nota 14.

(16) Vid página Web de la Federación Argentina de Municipios (online), disponible en <http://www.famargentina.com>, citado por GALARZA, César J. - FRAGA, Diego N., ob. cit. en nota 14.

(17) Vid página Web de la Federación Latinoamericana de Ciudades, Municipios y Asociaciones de Gobiernos Locales (FLACMA) (online), disponible en <http://www.flacma.org/PortalAmbiental/tabid/111/Default.aspx>. Vid página Web del "Acuerdo Mundial de los Alcaldes y Gobiernos Locales sobre la Protección del Clima"; [Online], disponible en <http://www.globalclimateagreement.org/index.php?id=7593>, citado por GALARZA, César J. - FRAGA, Diego N., ob. cit. en nota 14.

(18) ADAME MARTÍNEZ, Francisco D., "Los tributos ecológicos de las Comunidades Autónomas", RER, nro. 37, 1993, p. 2.

(19) Comunicación de la Comisión Impuestos y gravámenes ambientales en el mercado único, (97/C224/04) DOCE, nro. C 224/6, de 23/07/1997, ap. 2 y BAENA AGUILAR, A., "Protección impositiva del medio natural", NUE, 122, 1995, p. 11, citado por HERRERA MOLINA, Pedro, "Derecho Tributario Ambiental", Ministerio de Medio Ambiente, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales SA, Madrid, 2000, p. 42.

(20) ROSEMBUJ, Tulio, "Tributos ecológicos en el ámbito municipal", Revista Criterios Tributarios, ISEFI, Año XIX, nro. 147, agosto 2004, p. 33.

(21) HERRERA MOLINA, Pedro, ob. cit. en nota 19, p. 37.

(22) HERRERA MOLINA, Pedro, ob. cit. en nota 19, p. 129.

(23) Nos referimos a un "sentido estricto", pues algunos autores utilizan un criterio más amplio para conceptualizar al tributo ambiental. Así, p. ej., la doctrina alemana, concibe bajo esta figura a todos los tributos que sirven directa o indirectamente para realizar objetivos de política ambiental, incluidos también los beneficios fiscales y otras medidas desgravatorias de carácter fiscal. Ver KLUTH, W., "Protección del medio ambiente mediante tributos ecológicos en la República Federal Alemana", Revista Española de Derecho Financiero, nro. 93, 1997.

(24) HERRERA MOLINA, Pedro, ob. cit. en nota 19, p. 58.

- (25) En igual sentido, la tan cuestionada tasa turística creada por Ordenanza 2711 de la Municipalidad de San Carlos de Bariloche, la cual debe ser abonada por todos los visitantes que pernocten en hoteles habilitados, excepto los menores de 12 años y las personas con discapacidad que no pagan.
- (26) GUERVÓS MAÍLLO, M. A., "La integración del medio ambiente en el sistema financiero: la fiscalidad ecológica", en AA.VV., Medio Ambiente y Desarrollo Sostenible, coord.: Consejería de Medio Ambiente/Revista de Estudios Locales (CUNAL), 2001, ps. 162-184.
- (27) ROSEMBUJ, Tulio, ob. cit. en nota 20, ps. 25 y ss.
- (28) PIGOU, A. C., Economics of Welfare, Londres, 1920.
- (29) FERRÉ OLIVÉ, Edgardo, "Impuestos ambientales", Cuadernos del Instituto AFIP, Instituto de Estudios Tributarios, Aduaneros y de los Recursos de la Seguridad Social (AFIP), p. 61.
- (30) HERRERA MOLINA, Pedro, ob. cit. en nota 19, p. 35; DE PRADA GARCÍA, A., "Justicia y protección fiscal del ambiente", en la obra colectiva dirigida por YABAR STERLING, A., Fiscalidad ambiental, Ed. Cedecs, Barcelona, 1998, p. 246 citado por HERRERA MOLINA, Pedro, ob. cit. en nota 19, p. 35; ALONSO GONZÁLEZ, L. M., "Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal", Ed. Marcial Pons, Madrid, 1995, p. 24 citado por HERRERA MOLINA, Pedro, ob. cit. en nota 19, p. 56; ÁLVAREZ ECHAGUE, Juan Manuel, "Las Tasas Ecológicas. Un análisis desde la perspectiva de la normativa de los municipios bonaerenses", en Derecho Tributario Provincial y Municipal, Coord. Enrique G. BULIT GOÑI, Ed. Ad-Hoc, Buenos Aires, 1ª ed., septiembre de 2002, ps. 423/424.
- (31) HERRERA MOLINA, Pedro, ob. cit. en nota 19, p. 42.
- (32) ÁLVAREZ ECHAGUE, Juan Manuel, ob. cit. en nota 30, p. 425.
- (33) FERRÉ OLIVÉ, Carlos, ob. cit. en nota 1, p. 63.
- (34) FERNÁNDEZ, Luis Omar (dir.) y PÉREZ, Daniel G. (Investigador), "La reforma fiscal verde y los tributos argentinos", Universidad de Buenos Aires, Facultad de Ciencias Económicas, Centro de Investigaciones Tributarias <http://www.econ.uba.ar/www/servicios/biblioteca/bibliotecadigital/bd/cetri/reforma.pdf>.
- (35) FERRÉ OLIVE, Edgardo H., "Presupuesto público y fiscalidad ambiental", Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE), t. XXXIV, diciembre 2013.
- (36) ALMADA, Lorena - MATICH, Cecilia, "Ciudad de Buenos Aires, pionera en la creación de impuestos ecológicos", Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE), t. XXXI, noviembre 2010.
- (37) SANMARTÍN SOBRE, Ignacio, "Incentivos tributarios para las fuentes alternativas de energía", LA LEY, IMP. 16 - agosto/2007, ps. 1538/1551, citados por FERRÉ OLIVE, Edgardo H., ob. cit. en nota 35.
- (38) A estas fuentes tradicionales de energía se le aplican las siguientes normas tributarias: L. 23.966, cap. I, tít. III (impuestos sobre los combustibles líquidos y el gas natural), L. 26.028 (impuesto sobre la transferencia o importación del gasoil), L. 26.181 (Fondo Hídrico de Infraestructura), L. 15.336 y 24.065 (Régimen de la energía eléctrica). Con relación a los recursos naturales no renovables, Scalone desarrolla en un documento el rol del Estado y los modos de imposición frente a los recursos naturales y, en especial, la complejidad del tratamiento tributario de los recursos no renovables. SCALONE, Enrique L., "Impuesto sobre los recursos naturales no renovables", Tratado de Tributación - Política y Economía Tributaria - t. II, vol. I, en Díaz, Vicente O. (dir.), "La tributación medioambiental", Ed. Astrea, cap. VI, ps. 533/593 citados por FERRÉ OLIVE, Edgardo H., ob. cit. en nota 35.
- (39) FERRÉ OLIVE, Edgardo H., ob. cit. en nota 35.
- (40) OWENS, Jeffrey, "Nuevos temas en materia de reforma fiscal. El punto de vista de un administrador internacional", Hacienda Pública Española nro. 143 (1997), Instituto de Estudios Fiscales, ps. 71-106.
- (41) BRINGAS, Guillermo H. (dir.), FROIZ, Héctor M. y LÓPEZ TOUSSAINT, Germán A. (integrantes), "La tributación como herramienta de política económica en Argentina para la preservación del medio ambiente", Proyecto de Investigación 1997/1998, SECyT-UNLaM.
- (42) HERRERA MOLINA, Pedro, ob. cit. en nota 19, p. 131.
- (43) FERRÉ OLIVÉ, Edgardo, ob. cit. en nota 29, p. 64.
- (44) Según el art. 56 inc. a) estarán sujetos al pago de la Tasa Ecológica de Control y Fiscalización Ambiental, por las tareas de control a realizar por el Municipio, toda industria y/o comercio que genere residuos

y efluentes tanto líquidos como sólidos, semisólidos o gaseosos y los disponga o vierta al medio ambiente o al sistema cloacal municipal. A los efectos del cálculo de la presente tasa, toda industria y/o comercio será categorizado en función de la cantidad de residuos y/o efluentes sólidos, semisólidos, líquidos y gaseosos que disponga y/o vierta al medio ambiente o al sistema cloacal municipal y a la peligrosidad de los mismos.

(45) Art. 267: "La utilización de los servicios de disposición y tratamiento de residuos "no domiciliarios ni peligrosos" depositados en el Vertedero Municipal, previa autorización del Departamento Ejecutivo Municipal —oportunidad en la que deberá denunciarse la naturaleza y tipo de los elementos a depositar en el relleno sanitario municipal—, estará sujeta a una tasa cuyo importe establezca al efecto la Ordenanza Tributaria Anual. Queda comprendido en lo dispuesto en el presente artículo, el tratamiento de los residuos domiciliarios y no domiciliarios provenientes de los Municipios que depositen sus residuos en el Vertedero Municipal, previa autorización del Departamento Ejecutivo Municipal". Art. 268: "Son contribuyentes de la tasa establecida en el presente título, las personas físicas o jurídicas, Estado Nacional, Provincial y Municipios que hagan uso del servicio de disposición y tratamiento de residuos en el vertedero municipal". Art. 114, Ordenanza Tributaria Anual, la tasa por uso del vertedero municipal se fija en dieciocho [18] unidades tributarias por tonelada por la utilización de los servicios de disposición y tratamiento de residuos domiciliarios y no domiciliarios depositados en el Vertedero Municipal.

(46) La tasa por disposición de residuos en el vertedero contempla diferentes tarifas en función del tipo de residuos que se disponen, diferenciando entre residuos no reciclables, residuos reciclables orgánicos, residuos reciclables no orgánicos y residuos mezclados, gravando particularmente el depósito de estos últimos. De esta forma, se aplicarán las tarifas diferenciadas en función de la reciclabilidad de los residuos.

(47) PUIG VENTOSA, Ignasi, "Definición de tasas municipales de gestión de residuos para incidir en la reducción y reciclaje", Ponencia presentada en las jornadas "Instrumentos económicos para la prevención y el reciclaje de los residuos urbanos", organizada por la Fundación Ecología y Desarrollo, noviembre/2000, p. 4, citado por GARNICA, Juan F., "Tributos orientados a la protección del medio ambiente", Doctrina Tributaria Errepar (DTE), t. XXVI, julio 2005.

(48) El municipio establece la obligatoriedad de utilizar bolsas de basura homologadas, las cuales serían las únicas recogidas por el servicio de basuras.

(49) Éste es un caso análogo al anterior, pero no son las bolsas de basura lo que está homologado por el municipio sino unos adhesivos que se deben pegar a las bolsas de basura convencionales.

(50) En este caso los hogares disponen de un contenedor particular que es recogido puerta a puerta. La base imponible de la tasa de basuras es el tamaño y la periodicidad a la que sea recogido el contenedor, aspectos que el usuario decide según su generación de residuos.

(51) Otro método posible consiste en pesar individualmente todas las bolsas en el momento de su recogida, ya sea por los operarios que realicen el servicio o mediante un sistema de acceso a los contenedores con tarjetas magnéticas. La segunda propuesta consistiría en mantener los habituales contenedores colectivos convencionales, pero éstos deberían ser abiertos mediante una tarjeta magnética (p. ej., tipo monedero) mediante la cual se pagaría instantáneamente la tasa, proporcional al peso de la basura depositada, que sería pesada automáticamente.

(52) HERRERA MOLINA, Pedro, Congreso Internacional de Derecho Ambiental, Comisión III, Ambiente y Fiscalidad Síntesis y Conclusiones, en <http://www.tsjbaires.gov.ar/ambiental/conclusiones/CIDA%20Comisión%20III.pdf>.

(53) S/art. 59 de la Ordenanza Tarifaria se fijan distintas alícuotas a aplicar sobre los metros cuadrados de cada lote, según se trate de zonas de bajo, medio, alto, o muy alto impacto.

(54) Respecto a la fijación de las bases imponibles y alícuotas de esta tasa, los arts. 273 y 274 del Código Tributario remiten a la Ordenanza Tributaria Anual, cuyo art. 115 únicamente refiere al caso de utilización de envases no degradables y/o no retornables, por lo que no se alude a la forma de cuantificación del tributo para el resto de los supuestos enunciados.

(55) El art. 115 de la Ordenanza Tributaria Anual establece que: "Las empresas industriales o fraccionadoras que utilicen para sus productos, envases no degradables y/o no retornables, tales como botellas de plástico, latas

y otros de similares características, deberán abonar mensualmente una tasa de treinta centésimos por ciento (0,30%) de los ingresos brutos devengados como consecuencia de la comercialización de dichos productos".

(56) ÁLVAREZ ECHAGUE, Juan Manuel, ob. cit. en nota 30, p. 429.

(57) FERNÁNDEZ, Luis O. (dir.) y PÉREZ, Daniel G. (Investigador), ob. cit. en nota 34, p. 15.

(58) GAGO RODRÍGUEZ, Alberto - LABANDEIRA VILLOT, Xavier - RODRÍGUEZ MÉNDEZ, Miguel, "La práctica de la imposición ambiental y de las reformas fiscales verdes", <http://webs.uvigo.es/xavier/papers/iefl.pdf> citado por FERNÁNDEZ, Luis O. (dir.) y PÉREZ, Daniel G. (Investigador), ob. cit. en nota 34.

(59) FERNÁNDEZ, Luis O. (dir.) y PÉREZ, Daniel G. (Investigador), ob. cit. en nota 34.

(60) FERNÁNDEZ, Luis O. (dir.) y PÉREZ, Daniel G. (Investigador), ob. cit. en nota 34.

(61) BRINGAS, Guillermo H. (dir.), FROIZ, Héctor M. - LÓPEZ TOUSSAINT, Germán A. (integrantes), ob. cit. en nota 41.

© Thomson Reuters