

ESCUELA DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y JURÍDICAS

CARRERA "ABOGACÍA"

**"FISCALIDAD AMBIENTAL: UNA PROPUESTA EFECTIVA DE IMPLEMENTACIÓN DE MEDIOS
QUE INCENTIVEN COMPORTAMIENTOS POSITIVOS PARA LA PROTECCIÓN DEL MEDIO
AMBIENTE"**

AÑO 2020

TUTOR: Dr. CARLOS EMILIO TORIBIO BUENO

AUTORA: GEORGINA SOL SANTARELLI

AGRADECIMIENTOS

A la Universidad que siempre me abrió sus puertas, me dio la posibilidad de formarme con excelentes profesionales y me permite día a día seguir creciendo en lo profesional y en lo personal.

A mi tutor y profesor, Carlos E. T. Bueno, por todas las horas dedicadas al desarrollo de este trabajo, su paciencia frente a mis propuestas y todos sus consejos.

A los 3 padres que la vida me permitió tener, por siempre darlo todo, para que hoy pudiera estar escribiendo estas palabras.

A mi compañero de vida y a toda mi familia que son lo más valioso que tengo.

A todos, ¡Muchas gracias!

RESUMEN

La protección ambiental ha cobrado cada vez más importancia a lo largo de los últimos años. En este camino, la necesidad de realizar medidas que tiendan a la conservación y el cuidado ambiental se ha enquistado en el ideario popular como una obligación a la que se debe dar respuesta, principalmente, por parte de estado.

A raíz de esto los estados son cada vez más conscientes de este interés social por el medio ambiente, al cual no debemos olvidar, se le ha sido reconocido tutela expresa a partir de la reforma constitucional del año 1994, lo cual refuerza esa idea de obligación y necesidad de acción.

En el presente trabajo la idea de protección del medio ambiente pretende ser trabajada y encuadrada dentro de las facultades tributarias que se confieren al estado, así por medio de estas distintas herramientas, poder diagramar una figura que permita responder a la imperiosa necesidad social del cuidado ambiental, desarrollando en el cuerpo del trabajo una caracterización general de los tributos ambientales, para finalmente para arribar a su aplicación en el orden local.

INTRODUCCIÓN

Quienes emprendemos la tarea de desarrollar un proyecto de tesis, nos encontramos frente a la necesidad de exponer el motivo de la elección de nuestro tema; considero que de haberlo desarrollado meses antes, mi palabras sin dudas hubiesen sido otras; hubiese sostenido del mismo modo mi preocupación generalizada en torno al derecho ambiental, su situación que considero crítica y la carencia de prácticas efectivas de solución al respecto, eso seguro, pero frente a las circunstancias actuales, donde nos enfrentamos a un enemigo invisible que paralizó nuestros sistemas, que logró con el miedo romper con décadas de costumbres y prácticas arraigadas, que hizo que tomáramos (en mayor a o menor medida) consciencia frente al peligro; donde la sola idea de las repercusiones que podría tener en la vida de todos, generando cientos y miles de pérdidas irrecuperables, consiguió que todo se detuviera. ¡Frente a esto mi planteo y mi preocupación son ahora más profundas!

Esta situación indirectamente me llevó a repensar ese planteo inicial como un peligro no tan eventual, como un riesgo más urgente. ¿Y si no se trata de algo que podamos seguir postergando? Quizás la problemática ambiental es más grave de lo que todos nos figuramos y a razón de no dimensionarlo no le dedicamos demasiada importancia; quizás simplemente no nos hemos asustado lo suficiente, no nos hemos representado la peligrosidad de nuestra inacción frente a cuestiones de peligro ambiental.

Frente a esta cuestión no estamos hablando de uno o miles de pérdidas por contagios por la presencia de un virus, cuando de desestabilidad ambiental hablamos, estamos frente al peligro mismo de la desaparición de nuestro medio de vida tal y como lo conocemos, tal y como lo necesitamos nada más ni nada menos que para vivir.

Es por esto que entiendo que hay que tener una mirada crítica y proactiva frente a la dinámica del sistema de desarrollo económico productivo, donde se evidencian prácticas de aprovechamiento desmesurado y sin limitación alguna de los recursos naturales en razón del principio rector, de “todos” los sectores productivos, de “reducir al mínimo posible los costos y/o gastos garantizándose el máximo de ganancias y rendimientos”, de manera tal que ese mínimo de inversión trajo como resultado que tales prácticas a lo largo de los años han

generado graves desequilibrios a nivel mundial que arrojan en la actualidad porcentajes alarmantes; panorama que compromete no solo la calidad de vida de las generaciones presentes, sino que también el porvenir de las generaciones futuras, en evidente contradicción con derecho-deber constitucionalmente consagrado de gozar de un ambiente sano, equilibrado y apto para un desarrollo de vida digno actual, y futuro.

De cara a este escenario es que se posiciona a la cuestión ambiental dentro de un listado de tópicos que actualmente son motivo de interés, preocupación y demanda social. Demanda que entendemos que el estado está obligado a dar respuesta, no solo desde la óptica de la justicia reparadora del daño una vez producido, sino que cada vez es mayor la creencia en la importancia de adquirir ese rol pro activo, es decir adoptar una mirada preventiva de daño.

Es en este punto donde adquiere importancia la herramienta que nos proponemos desentrañar y profundizar en este proyecto: “Fiscalidad ambiental, fiscalidad ecológica, fiscalidad verde”, son muchos de los nombres con los que se conoce a nivel mundial a este tipo de mecanismo que básicamente busca incentivar cambios de comportamientos, de prácticas, logrando efectos positivos para el medio ambiente.

En cuanto a los antecedentes en torno a la preocupación sobre cuestión ambiental no es un fenómeno reciente, no nace en nuestro país en el año 1994 tras la reforma; a pesar de no encontrarse consagrado expresamente en el texto de la constitución, ya se venían dando distintas sanciones legislativas (tanto en el orden nacional como provincial) de protección de los distintos recursos naturales; así en el año 1886 se sanciona el código de minería de la nación, nos encontramos en este recorrido histórico también la ley nacional 2797 del año 1891, que fue la primera en que regula la temática ambiental en nuestro país.

Por otro lado, tenemos las conferencias y pactos a nivel internacional a los cuales no fue ajena la temática ambiental; se dieron distintas conferencias como la de las Naciones Unidas sobre ambiente humano de Estocolmo en 1972, la Cumbre de Naciones Unidas sobre medio ambiente y desarrollo de Río de Janeiro en 1992, en las que nuestro país tuvo activa participación e incluso dio lugar a modificaciones en las constituciones de muchas provincias argentinas, donde incorporaron el principio protectorio del medio ambiente; e iniciativas como el protocolo de Kioto del año 1997, que son evidencia plausible de que cada vez son

más los Estados que receptan la opinión y preocupación pública por las cuestiones que atañen al medio ambiente.

Por último y no menos importante, tenemos el Pacto Federal Ambiental del año 1993, que sistematiza la protección ambiental en todo el país y es el antecedente más próximo a la reforma constitucional del año 1994.

Sin perjuicio de esto, es decir si bien muchos países a escala global se caracterizan por haber ido consagrando la protección ambiental en el plano constitucional, debemos resaltar la escasa aplicación de ese tipo de herramientas en el plano de ejecución práctica; lo cual es lógico dado que representan un reto para todas las legislaciones en razón de implicar un cambio profundo en los paradigmas productivos.

CAPÍTULO I

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

1.1 Problemática

Tal como se adelantó en la introducción el planteo, de la problemática que nos proponemos estudiar en el presente trabajo, recae sobre cuáles son las posibles herramientas que nuestra legislación nos permite adoptar para la protección efectiva del medio ambiente, desde una óptica preventiva del daño.

1.2 Alcances y limitaciones

Concretamente vamos a reducir el estudio a las problemáticas ambientales de la región noroeste de la provincia de Buenos Aires (específicamente a la ciudad de Rojas), donde si hacemos un breve análisis reflexivo, las actividades productivas de mayor masividad en la zona son aquellas relacionadas con la actividad agro-ganadera, de modo que nos enfocaremos en las prácticas nocivas y las consecuencias dañosas al medio ambiente producto de las mismas.

1.3 Objetivos de la investigación- Hipótesis

Como respuesta a dicha problemática, se propone el abordaje de una posible solución desde la órbita del derecho tributario, valiéndonos de las herramientas que la política tributaria nos ofrece.

Básicamente se hace referencia a una herramienta fiscal, aunque si bien, como más adelante se desarrolla, es evidente que la misma responde a una finalidad extrafiscal; es decir, no se busca con la implementación de la misma la obtención de recursos, sino que su objetivo

principal en este contexto es atender directamente al interés público, responder a esa demanda social de protección ambiental.

Para la realización de sus cometidos, recordemos que, el estado puede valerse tanto de gravámenes que desalienten determinada actividad o simplemente una práctica, como también de incentivos para fomentar el desarrollo de esa actividad o práctica. ¡Esto es lo que se busca explorar en el proyecto de tesis, a este novedoso, pero poco empleado recurso vamos a apuntar!

Concretamente, el objetivo del presente trabajo es responder a cuáles serían en este marco las medidas más adecuadas frente a las problemáticas ambientales de nuestra región, cómo implementar dichas medidas.

Para esto en primer lugar habrá que definir a qué tipo de problemáticas se va a buscar responder, para lo cual se tomará nuestra región (localidad de Rojas) ubicada al noroeste, que (como se indica en el punto anterior) está dentro de la mayor zona productiva agrícola-ganadera del país, de modo que se limitará el planteo de la cuestión ambiental, lógicamente a las problemáticas que surgen en torno a las prácticas de dicha actividad.

En otras palabras, en cuanto al resultado esperado de la siguiente investigación, tal como el título de la misma indica, la idea es lograr abordar una propuesta efectiva que responda a las problemáticas que se consideran relevante en la zona con respecto a la cuestión ambiental.

Primeramente, entonces vamos a establecer cuáles son consideradas las problemáticas ambientales más relevantes en torno a la principal actividad económica aquí practicada.

Determinar qué tipo de herramientas podemos emplear, de la mano de las facultades tributarias del estado, para dar cumplimiento a una protección efectiva y preventiva del medio ambiente ante dichas problemáticas; al respecto para fortalecer el fundamento de esta idea cabe destacar la importancia de la obtención de recursos tributarios para la atención del gasto público.

Por otro lado como se señala anteriormente, no se descarta la importancia del carácter sancionatorio-resarcitorio (esferas del derecho penal y derecho civil) frente al daño ambiental,

pero consideramos de fundamental importancia, en este punto crítico donde si no se comienzan a tomar medidas las consecuencias serán irreversibles, empezar a desarrollar institutos que permitan disminuir gradualmente la alteración, considerando que la acción (más allá de que arroje pocos resultados) es siempre más valorada que la inacción en este tipo de cuestiones.

Dentro del desarrollo mismo, vamos a responder a ideas específicas tales como:

-Reflexionar brevemente sobre el derecho ambiental, su recepción en nuestra CN y en las distintas leyes dictadas en consecuencia, así como en el plano internacional.

-Estudiar el estado de la cuestión tributaria ambiental en nuestro país.

-Analizar detenidamente las herramientas de las que disponemos y determinar cuál es la más idónea para llevar adelante nuestra propuesta.

-Conocer la situación de tutela ambiental en el derecho interno y el derecho comparado, así como en la jurisprudencia nacional e internacional.

-Concluir con una “propuesta general de adecuación de las legislaciones locales a efectos de propender a una adecuada tutela de la problemática”.

A modo de hipótesis se puede decir que suponiendo prima facie que las prácticas que en nuestra zona generan perjuicio ambiental son aquellas relacionadas con el empleo de ciertas sustancias para la producción agropecuaria o el destino de tierras únicamente a dicha explotación sin rotación alguna (con las consecuencias que esto genera), la solución a estas cuestiones entendemos se debe dar por medio de la intervención a través de políticas tributarias efectivas, es decir ya sea a través de incrementos en las alícuotas a gravámenes ya existentes, la creación de nuevos gravámenes o mediante el otorgamiento de beneficios o incentivos tributarios que promuevan un cambio de comportamiento positivo para el medio ambiente.

CAPÍTULO II

MARCO TEÓRICO

2.1 Derecho ambiental: El medio ambiente y su protección constitucional en nuestro país

Para comenzar a hablar de derecho ambiental, parece razonable comenzar dando una breve pero significativa introducción al bien jurídico que se protege, ya que entendemos que el bien jurídico de protección es el medio ambiente en sí, y se debe concretar dicha protección a través de normas de calidad ambiental.

Según la Real Academia Española (en adelante RAE), desde un criterio biológico, el medio o ambiente, está dado por “el conjunto de circunstancias o condiciones físicas y químicas exteriores a un ser vivo y que influyen en el desarrollo y en las actividades fisiológicas del mismo”; también puede entenderse como el sistema en que interactúan y se interrelacionan de manera condicionada los distintos elementos que lo componen.

En este contexto, entendiendo al derecho ambiental, como en conjunto de normas que regulan el ambiente, y teniendo en cuenta la anterior definición brindada sobre “ambiente o medio” (entendidos por la RAE como sinónimos), puede decirse que en nuestro país, el derecho ambiental está integrado por toda aquella normativa que regule recursos naturales, actividades del hombre e intervenciones sobre los mismos en miras a la obtención de recursos culturales, como así también toda regulación existente en torno a las consecuencias y los residuos que son producto de dicha manipulación o transformación.

Ahora sí, en cuanto a la “regulación protectoria del medio ambiente” si bien, como se ha expresado en la fundamentación del presente trabajo, no nace con la reforma en el año 1994 que da lugar a su regulación en el art. 41 de nuestra Constitución Nacional, es a partir de ese momento dónde se produce la consagración del principio protectorio a nivel nacional.

El art. 41 guarda completa armonía con los principios internacionalmente reconocidos tanto por la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Ambiente humano de Estocolmo en 1972, y

por la cumbre de Naciones Unidas sobre Medio Ambiente y Desarrollo de Río de Janeiro en 1992.

Específicamente este art. Consagra:

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

¹

De este modo vemos que la constitución convierte tal expectativa en una verdadera pretensión al caracterizarlo como un verdadero derecho. Por otro lado, al mismo tiempo que ubica al hombre como principal destinatario interesado en dicha pretensión, lo coloca como el principal agente responsable de la misma; “el precepto queda configurado como un derecho-deber generalizado”.

De este mismo artículo surgen criterios de carácter fundamental para el sustento del presente trabajo, tales como:

¹ TEXTO COMPLETO: **ARTÍCULO 41.-** *[Todos los habitantes gozan del derecho a un ambiente sano, equilibrado, apto para el desarrollo humano y para que las actividades productivas satisfagan las necesidades presentes sin comprometer las de las generaciones futuras; y tienen el deber de preservarlo. El daño ambiental generará prioritariamente la obligación de recomponer, según lo establezca la ley.*

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

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

Se prohíbe el ingreso al territorio nacional de residuos actual o potencialmente peligrosos, y de los radiactivos.] Recuperado el día 01/06/2020 de URL de la fuente <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/0-4999/804/norma.htm>

CRITERIOS DE APROVECHAMIENTO:

a) Uso racional de los recursos:

El principio de uso racional de los recursos, asumido explícitamente por el artículo 41 de la C.N., “en el contexto de una sociedad que asume las bases del sistema capitalista, ante la necesidad de que la preservación del ambiente no resulte incompatible con la búsqueda de ganancias, puede lograrse en base a factores “externos” a la voluntad del capital (tales como la regulación y el control) o procurando que el capital asuma la “cuestión ambiental” como una preocupación propia, participando en la construcción de criterios específicos de protección.²

En otras palabras, ese uso racional de los recursos es tarea pendiente de todos, pero principalmente, tal como el artículo consagra, reviste una obligación para las autoridades las cuales deberán intervenir para velar por la protección de los recursos, entre otras cosas garantizando su uso racional.

“De la mano de este principio, y en función de la posibilidad de la intervención estatal a través de sus políticas fiscales- impositivas, es que entendemos que puede lograrse un efectivo control y una eficaz protección de los recursos que nos provee el medio ambiente”

Es así que, tal como se sostuvo al enunciar la hipótesis, las herramientas fiscales son un instrumento de gran valor a las cuales que debemos comenzar a dar mayor importancia en los tiempos venideros, principalmente desde la órbita estatal a fin de comenzar a orientar pautas de comportamiento responsables con relación a los recursos naturales en particular y al medio ambiente en general, según establece el mandato constitucional.

² HORACIO ROSATTI (*ministro de la Corte Suprema de Justicia de la Nación; Titular de Cátedra de Derecho Constitucional y de Derecho Público Provincial y Municipal, Universidad Nacional del Litoral*)- “LA TUTELA DEL MEDIO AMBIENTE EN LA CONSTITUCIÓN NACIONAL ARGENTINA”

b) Desarrollo sustentable

El desarrollo sustentable o sostenible, incorporado por el artículo 41 de la C.N., es aquel que permite satisfacer “las necesidades presentes sin comprometer las de las generaciones futuras”.

CRITERIOS DE ACTUACIÓN:

a) Principios de precaución y de prevención

El principio de precaución en materia ambiental plantea que la incertidumbre científica no debe ser una excusa para impedir la adopción de medidas que tiendan a evitar la posibilidad cierta de la ocurrencia de un daño ambiental grave, aunque su costo sea elevado, ni para convalidar la acción u omisión humanas potencialmente dañosas.

La incertidumbre científica, el riesgo de daño y la magnitud relevante del daño son, a criterio de la doctrina especializada, los elementos tipificantes del principio de precaución.

El principio de prevención obliga a tomar las medidas necesarias para evitar que un daño ocurra, o -en caso de ser inevitable- de mitigar sus consecuencias.

A diferencia del caso de la precaución (basada en la incertidumbre científica en torno a los posibles efectos dañosos de la actividad concernida) en la prevención la peligrosidad de la cosa, hecho o actividad involucrados es bien conocida.

b) Concientización ambiental

El final del segundo párrafo del artículo 41 de la Constitución Nacional establece que las autoridades “proveerán [...] a la información y educación ambientales”. “Informar” para enterar, para saber; “educar” para dirigir, guiar o encaminar ese conocimiento en la relación y el manejo del ambiente.

2.2 Recepción expresa del principio contaminador-pagador en el ordenamiento jurídico argentino- Ley 25765: “Ley General del Ambiente”

De la mano de la consagración del “derecho ambiental”, y el entendimiento del medio ambiente como un bien jurídicamente protegido y todo lo que esto mismo conlleva, el ordenamiento jurídico argentino no fue indiferente en este sentido al reconocimiento internacional del principio “Contaminador-Pagador”, sino que por el contrario se vio receptado en distintos instrumentos a través del impulso a que dieron lugar las convenciones internacionales sobre la materia proteccionista ambiental y tras su consagración definitiva en la reforma constitucional de 1994, considerada un hito para el Derecho ambiental argentino.

A partir de ese momento nuestro país se sumó a una corrida de protección del medio ambiente que se fue forjando en la última parte del siglo XX a nivel internacional, dando lugar en el ámbito nacional, un proceso de legislación en materia ambiental sin precedentes en el país.

El texto constitucional de 1994 ofrece una referencia acotada y restringida del principio “contaminador-pagador”, pero posteriormente este principio fue ampliado por la Ley 25.765.

Recordemos, en la C.N (art. 41, primer párrafo in fine) se establece que "el daño ambiental generará prioritariamente la obligación de recomponer, según lo establezca la ley" , de este modo al establecer prioritariamente la recomposición del daño al ambiente se está reconociendo como régimen primario o principal la función reparadora y de manera subsidiaria, cuando nos encontremos frente a daños irreversibles recién en dicha instancia se ve habilitada la función resarcitoria de la responsabilidad ambiental.

El siguiente paso significativo a nivel nacional en torno a dicho principio tiene lugar con la sanción de la Ley 25.675 en el año 2002, también conocida como "Ley General del Medio Ambiente", en cuyo articulado se desarrolló con mayor profundidad el principio contaminador-pagador; específicamente en su art. 4, la ley consagró el "principio de responsabilidad" que puede asimilarse al principio contaminador-pagador, dado que este art. determina que:

"El generador de efectos degradantes del ambiente, actuales o futuros, es responsable de los costos de las acciones preventivas y correctivas de recomposición, sin perjuicio de la vigencia de los sistemas de responsabilidad ambiental que correspondan"

Este precepto legal, es de carácter general y por lo tanto aplicable en todo el marco legal nacional, por lo cual el sistema tributario y concretamente el sistema tributario ambiental del país no es ajeno a su contemplación.

2.3 Otros instrumentos legales existentes de protección ambiental³

- **Código civil y comercial de la Nación (C. C. y C. N.)** El nuevo Código Civil y Comercial actualmente protege al medio ambiente a través de varios artículos.

En el artículo 1710 por ejemplo se establece: "Deber de prevención del daño". Toda persona tiene el deber, en cuanto de ella dependa, de:

- a) evitar causar un daño no justificado;
- b) adoptar, de buena fe y conforme a las circunstancias, las medidas razonables para evitar que se produzca un daño, o disminuir su magnitud; si tales medidas evitan o disminuyen la magnitud de un daño del cual un tercero sería responsable, tiene derecho a que éste le reembolse el valor de los gastos en que incurrió, conforme a las reglas del enriquecimiento sin causa;
- c) no agravar el daño, si ya se produjo.

³ Otras leyes:

*Bosques: Ley N.º 26331 de Presupuestos Mínimos de Protección Ambiental para los Bosques Nativos.

*Glaciares: Ley N.º 26639 Régimen de Presupuestos Mínimos para la preservación de los glaciares y del ambiente peri glacial.

*Uso de policlorobifenilos (PCBs): Ley N.º 25670 de Presupuestos Mínimos para la Gestión y eliminación de los PCBs.

*Gestión de cuenca hídrica Matanza-Riachuelo y creación de ACUMAR. Ley 26168.

*Agua: La ley nacional N 25688 de Presupuestos Mínimos Ambientales para la preservación de las aguas, su aprovechamiento y uso racional.

*Residuos Domiciliarios: Ley N.º 25916 de Gestión Integral de Residuos domiciliarios.

*Residuos industriales: Ley N.º 25612 de Gestión integral de residuos industriales y de actividades de servicio.

Sobre este punto es importante señalar el cambio de concepción en torno al de espíritu del “derecho de daños”, ya que de un concepto de daño ocurrido se pasa al daño temido, lo cual implica en otras palabras pasar de la reparación a la evitación.

Por otra parte, otra regulación sustancial está en el concepto de "Responsabilidad Colectiva y Anónima, que consagra en el artículo 1760 y siguientes; la solución de estos artículos puede ser extendida a otros casos en los cuales se comprobado un daño, pero no se puede identificar quien lo causó dentro de un grupo determinado de personas.

De esta forma para el caso en que en la comisión del daño ambiental colectivo hubieren participado dos o más personas, o no fuere posible la determinación precisa de la medida del daño aportado por cada responsable, se aplica lo contemplado en el articulado que dispone que todos serán responsables solidariamente de la reparación, excepto el que demuestre que no participó en la producción del daño.

Si bien el C. C. y C. N. incorpora esta posibilidad expresamente, la doctrina hace tiempo que sostiene su aplicabilidad en materia de responsabilidad civil por daño ambiental.

No quiero dejar de mencionar artículos como:

-El 1711, que recepta la acción preventiva, que procede ante una acción u omisión antijurídica que hace previsible un daño, su continuación o agravamiento; o el 1712 que prevé la legitimación para su ejercicio.

-Los artículos 240 y 241, donde el Código toma la naturaleza bifronte (individual y social) de los derechos subjetivos y lo plasma en el articulado.

El art. 240 dispone que el ejercicio de los derechos individuales “no debe afectar el funcionamiento ni la sustentabilidad de los ecosistemas de la flora, la fauna, la biodiversidad, el agua, los valores culturales, el paisaje, entre otros”. En este sentido, la norma enuncia expresamente como límites una serie de **elementos que hacen al derecho ambiental**.

La novedad pasa por armonizar el ejercicio de los derechos subjetivos con el ordenamiento jurídico ambiental.

En este punto el código consagra el “paradigma ambiental”. Enseña Lorenzetti que “con el paradigma ambiental, los conflictos surgen en la esfera social, que contempla los bienes públicos y aquellos actos que realiza el individuo situado en la acción colectiva. En este escenario lo individual no tiene primacía y no rige la reciprocidad, ya que es un conflicto donde se afecta a un bien común. En estos casos los derechos subjetivos deben ser interpretados de modo tal que, no conspiren contra el deterioro de tales bienes.”⁴

Ello explica la existencia de otro artículo que es importante señalar, el 14 que establece en su último párrafo que “la ley no ampara el ejercicio abusivo de los derechos individuales cuando pueda afectar al ambiente y a los derechos de incidencia colectiva en general”.

Por otra parte, el artículo 241 establece “cualquiera sea la jurisdicción en que se ejerzan los derechos, debe respetarse la normativa sobre presupuestos mínimos que resulte aplicable”.

Aquí el C. C. y C. N. reconoce la existencia de las normas de presupuestos mínimos, las cuales son definidas por el art. 6° de la ley 25.675 como “toda norma que concede una tutela ambiental uniforme o común para todo el territorio de la Nación, y tiene por objeto imponer condiciones necesarias para asegurar la protección ambiental” De este modo se armoniza la normativa civil con el precepto constitucional del art. 41 de la C.N, que establece que “corresponde a la Nación dictar las normas que contengan los presupuestos mínimos de protección y a las provincias las necesarias para complementarlas, sin que aquellas alteren las jurisdicciones locales”.

⁴ Fuente Código Civil y Comercial de la Nación Comentado [http://www.saij.gob.ar/docs-f/codigo-comentado/CCyC_Comentado_Tomo_I%20\(arts.%201%20a%20400\).pdf](http://www.saij.gob.ar/docs-f/codigo-comentado/CCyC_Comentado_Tomo_I%20(arts.%201%20a%20400).pdf)

- **Código penal de la Nación.** Actualmente no contamos con una regulación expresa en el mismo, aunque con posterioridad a la constitucionalización de derecho ambiental, han existido varias iniciativas de proyectos de modificación del código penal que prevén la incorporación de un capítulo ambiental que contemple específicamente como un título exclusivo del código el de “DELITOS CONTRA EL AMBIENTE Y LOS RECURSOS NATURALES”

Es así que legislación penal encaminada a la protección del ambiente no se encuentra plasmada en un único cuerpo normativo, sino que está dispersa en distintas normas, a saber:

-Artículos del Código Penal:

Como el Art. 186, inciso 2, apartado b) que sanciona las conductas que ocasionen incendios o estragos en bosques.

-Ley de Protección y Conservación de la Fauna Silvestre en el Capítulo VIII abarca diferentes tipos de delitos y sus respectivas penas. Básicamente se contemplan las siguientes acciones: caza furtiva, depredación de la fauna silvestre, uso de armas prohibidas y, el comercio, transporte, acopio e industrialización de los productos provenientes de las mencionadas actividades.

-Ley de Residuos Peligrosos también pueden observarse cláusulas referidas a la responsabilidad penal aplicable a la generación, manipulación, transporte, tratamiento y disposición final de residuos peligrosos, ya sea que se encuentren ubicados en lugares sometidos a jurisdicción nacional, en el territorio de una provincia –siempre que estuvieran destinados al transporte fuera del mismo– o, cuando fueran susceptibles afectar a personas o al ambiente más allá de la frontera del Estado local en que se generaron.

2.4 Finanzas y actividad financiera del Estado

Las finanzas públicas, en su concepción actual, y genéricamente consideradas, tienen por objeto examinar cómo el Estado obtiene sus ingresos y efectúa sus gastos.

Por otro lado, la actividad financiera consiste en aquella actividad estatal encaminada a la obtención de ingresos y realización de gastos para satisfacer las necesidades públicas.

Se traduce en una serie de entradas y salidas de dinero en la Caja del Estado. Ésta se diferencia de las demás actividades que ejecuta el Estado en base a que ésta no constituye un fin en sí misma, en otras palabras, no responde directamente a la satisfacción de una necesidad colectiva, responde a una función instrumental dado que la misma es necesaria para el desarrollo de las otras actividades, es decir que a través de ella se obtienen los fondos necesarios para el cumplimiento de las actuaciones estatales en miras de la satisfacción de las necesidades públicas.

El Estado es el único y exclusivo sujeto de la actividad financiera, concibiendo el término "Estado" en sentido lato y comprensivo, por tanto, del ente central (Nación) y de los entes federados (provincias), así como de los municipios (en los países en que tales formas gubernamentales tengan vigencia, como en la Argentina).⁵

En este sentido, si bien existen otras formas de obtención de recursos, la mayor parte de los ingresos son obtenidos recurriendo al patrimonio de los particulares en forma coactiva (a través del poder coercitivo legítimo del estado), mediante los tributos.

Sin perjuicio de lo expuesto, el Estado como sujeto activo de la actividad financiera, puede hacer uso de sus facultades, de ese poder de coacción, con fines extrafiscales. La noción de actividad financiera del Estado ha ido evolucionando y utilizando nuevos métodos de actuación acorde a los objetivos perseguidos. De modo que no se restringe dicha actividad a la obtención de sumas de dinero para luego financiar gastos públicos, sino que también se utiliza para la consecución de otros fines constitucionalmente legítimos y exigibles, tales como la protección del medio ambiente. La cual, recordemos, tiene expresa regulación en nuestra C.N.

⁵ Villegas, Héctor B. (2001). CURSO DE FINANZAS, DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO. (PDF). Pág. 10.

2.5 Los tributos en general

La caracterización jurídica del tributo en sí mismo e independientemente de sus especies (impuestos, tasas, contribuciones especiales), es importante para establecer los elementos comunes a todas las especies, así como sus notas específicas que lo diferencian de otros ingresos públicos.

Tributos son "las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines".⁶

- a) **Prestaciones en dinero:** Esta responde a una característica propia de la economía monetaria argentina. Es suficiente que la prestación sea "pecuniariamente valuable" para que constituya un tributo, siempre que estén presentes el resto de los elementos caracterizantes y siempre que la legislación del país no disponga lo contrario.

- b) **Exigidas en ejercicio del poder de imperio:** La coacción es un elemento esencial de un tributo, es decir, la facultad de "compeler" al pago de la prestación requerida, coerción que el Estado ejerce en virtud de su poder de imperio (potestad tributaria). La coacción se manifiesta especialmente en la prescindencia de la voluntad del obligado en cuanto a la creación del tributo que le será exigible.

- c) **En virtud de una ley:** No hay tributo sin ley previa que lo establezca, lo cual significa un límite formal a la coacción. El hecho de estar contenido el tributo en ley significa someterlo al principio de legalidad enunciado en el aforismo latino "nullum tributum sine lege".

A su vez, como todas las leyes que establecen obligaciones, la norma tributaria es una regla hipotética cuyo mandato se concreta cuando ocurre la circunstancia fáctica condicionante prevista en ella como presupuesto de la obligación.

⁶ Villegas, Héctor B. (2001). CURSO DE FINANZAS, DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO. (PDF). Pág. 67.

Esa circunstancia fáctica hipotética y condicionante puede ser de muy variada índole. Puede consistir en un hecho (p. ej., realizar una venta), un conjunto de hechos (p. ej., ejercer una actividad onerosa habitual), en un resultado (p. ej., las ganancias percibidas en un período), en una situación en que el obligado se halla (p. ej., ser propietario de un inmueble), o en una situación que se produce a su respecto (p. ej., recibir una herencia, ganar un premio), pudiendo, a veces, integrarse la circunstancia fáctica, con una actividad o gasto estatal (p. ej., pavimentación de la calle en que está situado el inmueble del obligado, inscripción de un bien del obligado en el registro respectivo). Tal circunstancia fáctica hipotética y condicionante se denomina hecho imponible, y su acaecimiento en el mundo fenoménico trae como consecuencia potencial que una persona deba pagar al Estado la prestación tributaria graduada según los elementos cuantitativos que la ley tributaria también proporciona o contiene.

- d) **Para cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de sus fines.** — El objetivo del tributo es fiscal, es decir que su cobro tiene su razón de ser en la necesidad de obtener ingresos para cubrir los gastos que le demanda la satisfacción de las necesidades públicas. Però este objetivo puede no ser el único. El tributo puede perseguir también fines extrafiscales, o sea, ajenos a la obtención de ingresos (*en estos fines vamos a apoyar las medidas planteadas en el siguiente trabajo, como mecanismos de protección ambiental desde la órbita fiscal*) Así vemos los casos de tributos aduaneros protectores, de impuestos con fines de desaliento o incentivo a determinadas actividades privadas, etc.

Sin embargo, este objetivo extrafiscal adicional (aun siendo la motivación prevaleciente de alguna determinada medida tributaria) no constituye la esencia jurídica de la institución del tributo, sino la utilización para objetivos económico-sociales de una herramienta de intervencionismo. El Estado puede intervenir activamente en la economía nacional orientándola en virtud de medidas tributarias, y es lógico que así lo haga si de ello se generan beneficios a la comunidad organizada. La

Corte Suprema nacional argentina ha dicho que el poder impositivo tiende, ante todo, a proveer de recursos al tesoro público, pero constituye, además, un valioso instrumento de regulación económica.

En otro orden de ideas, la finalidad de cobertura de gastos públicos permite diferenciar a los tributos de los ingresos por sanciones patrimoniales.

2.6 Introducción a la noción de los tributos ambientales

Los **tributos ambientales** se encuentran dentro de la órbita de los gravámenes con fines extrafiscales, y son aquéllos cuya finalidad principal va más allá de lo estrictamente recaudatorio. Podemos definirlos entonces como aquellos gravámenes que no tienen como finalidad esencial obtener recursos sino el desaliento de conductas o bienes que atentan contra el medio ambiente, en el caso de los impuestos, o la prestación o realización de servicios u obras públicas ambientales, en el caso de las tasas y contribuciones especiales, más allá de la asignación presupuestaria de los fondos.⁷

Se debe tener presente que los tributos ambientales incluyen a las tres especies tributarias, es decir, “los impuestos, las tasas y contribuciones especiales”.

Si se observa la definición dada de tributos ambientales, la misma se basa en el hecho imponible, y su capacidad para influir y modificar conductas.

En el supuesto de los impuestos este hecho se basa en la conducta contaminante de los contribuyentes, mientras que en las tasas y contribuciones especiales se sustenta en la conducta de la Administración, local, ya sea prestando un servicio o realizando una obra favorable para el medio ambiente.

⁷ (RODOLFO SALASSA BOIX- LA TRIBUTACIÓN AMBIENTAL COMO RESPUESTA A LOS DESAFÍOS ECOLÓGICOS DE LOS MUNICIPIOS ARGENTINOS: PRINCIPALES DIFICULTADES- Universidad Nacional de Córdoba- pág. 6)

Elementos tipificantes de este tipo de tributos:

- Pertenencia a la categoría de tributos → En virtud de pertenecer al género amplio de tributos (es una sub especie de tributo, con fines extrafiscales), como todo gravamen, deben contar con los elementos que conforman el hecho imponible de cualquier tributo (objetivo, subjetivo, temporal, espacial y elementos cuantificantes). Debiendo también adecuarse a los límites y principios fiscales que determina la Constitución Nacional.
- **Finalidad principal de carácter extrafiscal** → Como se viene señalando la finalidad principal de este tipo especial de tributos recae en primer lugar en el desaliento de conductas perjudiciales al medio ambiente o, su contracara, el fomento de conductas beneficiosas, y finalmente, como finalidad secundaria, la obtención de recursos económicos.

A fin de que el gravamen alcance verdaderamente esa finalidad primordial de desaliento (o fomento) de determinadas conductas en relación al medio ambiente, entiendo que constituye un requisito básico que el gravamen logre afectar significativamente al “agente contaminante” de manera que permita influir en la decisión del mismo, es decir que, entre las alternativas de conductas a seguir, el gravamen incentive (a través de la presión tributaria) al sujeto a elegir aquella más beneficiosa para el medio ambiente.

Si entendemos a la “extra fiscalidad” como “no recaudación” caemos en un desacierto conceptual, ya que ningún tributo, por más extrafiscales 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.

La finalidad extrafiscal de los tributos tiene sustento en el plano de la Constitución Nacional en el art. 75, inc. 18, mediante la cláusula de progreso y en el inc. 19 a través de “Cláusula de progreso con justicia social”

- Ausencia de naturaleza sancionatoria → Los tributos presuponen el acaecimiento del hecho imponible, en cambio una sanción presupone la comisión de una infracción, y la realización del hecho imponible nunca puede tener tal carácter; es decir “mientras en las multas debe haber una conducta antijurídica (violación a una ley), en los tributos disuasivos no habría norma violada”.

En relación a los **beneficios fiscales ambientales** son aquellas ventajas tributarias que apuntan a reducir, quitar o aplazar el pago de un tributo teniendo como finalidad incentivar la realización o utilización de actividades o bienes favorables para el medio ambiente.

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 recae en que mientras los tributos ambientales persiguen desmotivar a los administrados en la realización de conductas nocivas para el ambiente, los beneficios fiscales ambientales en cambio procuran alentar la realización de conductas favorables al medio ambiente.

2.7 Análisis de la función extrafiscal de los tributos ambientales y la capacidad contributiva que se desprende de la conducta contaminante.

Como se puede observar los tributos que venimos analizando (tributos ambientales), cumplen una múltiple función, en primer lugar, nos encontramos con “la generación de recursos” que responde a una finalidad de carácter clásico, y, por otro lado, nos encontramos tanto con el

propósito de desalentar conductas o prácticas nocivas para el medio ambiente, como el de incentivar conductas favorables hacia el mismo.

En estos dos últimos propósitos vemos plasmada esa finalidad extrafiscal del recurso tributario, como soporte o medio para el desarrollo y ejecución de políticas públicas estatales, en este caso orientadas a la protección de un precepto constitucional como el “derecho a un medio ambiente sano”.

En este sentido, en cuanto al fundamento de su existencia, se ha reconocido que la extrafiscalidad debe fundamentarse en un bien constitucionalmente protegido, a diferencia de la función contributiva que reposa en los derechos fundamentales; sin embargo, a pesar de que su fundamento no son los derechos fundamentales del contribuyente, la función extrafiscal no debe trastocarlos de manera desproporcionada al momento de perseguir sus fines, por más loables que estos sean. Por otra parte, se entiende que la función extrafiscal existe per se debido a los objetivos que se le asignan, y sin que se le trate de fundamentar innecesariamente en el principio de solidaridad o en la cláusula del Estado Social.

Es importante en este punto destacar que existen, distintas posiciones de la doctrina, respecto al establecimiento de tributos extrafiscales en relación con el principio de capacidad contributiva, teniendo presente que la noción de este principio revela una doble función: legitimadora y delimitadora.

Es así que nos encontramos con algunos autores entre ellos Giuliani Fonrouge, que entienden que cuando el establecimiento de las tasas y otros tributos ambientales no tiene como principal objetivo generar recursos, sino que prevé por ejemplo la aplicación de políticas públicas, como pueden ser las políticas ambientales en este caso, el principio tributario de capacidad económica se despoja de su carácter general y absoluto, porque podría entorpecer el desarrollo de una legislación tributaria con finalidades extrafiscales: “Aparte de las dificultades para precisar el concepto de poder tributario, no debe olvidarse que la tributación con fines extrafiscales, cuya creciente importancia es imposible desconocer, no siempre tiene en mira la capacidad contributiva del sujeto, como ha ocurrido con una parte importante de la legislación de nuestro país, según ha reconocido la Corte Suprema de la Nación: “Los

propósitos esenciales del impuesto, no siempre revisten carácter económico o fiscal, ya que pueden tener en cuenta razones de conveniencia social y de bien común ajenos a la capacidad contributiva, como asimismo propósitos de justicia social.”⁸

Por otra parte, Jarach expresa que la fundamentación del impuesto por la capacidad contributiva no desaparece por su finalidad extrafiscal, aunque señala que el principio de capacidad contributiva "no es una medida objetiva de la riqueza de los contribuyentes, sino una valoración política de la misma. Esta valoración política implica instrumentar el impuesto sobre la base de los valores que conforman el acervo ideológico del gobierno. Con ello no se reduce el principio a un cascarón vacío de contenido, ya que éste corresponde precisamente a los fines y propósitos de la política fiscal" ⁹

De cierto modo gran parte de la doctrina ve en estos gravámenes, producto de la extrafiscalidad, un alejamiento de la capacidad contributiva, lo que no quiere decir que haya un despojo de tal principio, es decir, la presencia del principio de capacidad contributiva puede no ser tan evidente como en los tributos de finalidad puramente recaudatoria, pero no implica su total desconocimiento, ya que todos los tributos gozan, en mayor o menor medida, de una finalidad recaudatoria y es por ello que la obligación de aportar a las arcas del Estado se ha de exigir en todo momento sobre la base de una manifestación económica de los contribuyentes.

Vale resaltar que los gravámenes ambientales también se sustentan en otros principios constitucionales no tributarios, como por ejemplo el principio “contaminador-pagador”, que surge de instrumentos diversos como los ya analizados al comienzo de este capítulo, cuando se estudian los instrumentos que regulan el derecho ambiental y sus principios.

En este sentido, se puede sostener la idea de que este principio no desaparece en los tributos ambientales, pero reconociendo que su presencia se da de manera diferente con relación a como se presenta en otros gravámenes.

De este modo para llevar adelante la tarea de desarrollar y estudiar un gravamen de tipo ambiental será deber del legislador procurar que dichos tributos sean creados respetando la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, para lo cual deberá determinar un vínculo entre

⁸ Corte Suprema 2/4/1948, "Banco Río de la Plata v. Prov. de Buenos Aires Ver Texto", Fallos 210:517; ídem, 27/2/1948, "S. A Ciriaco Morea v. Prov. de Córdoba", Fallos 210:177, entre otros.

⁹ Dino, Jarach. - Finanzas Públicas y Derecho Tributario. -Ed. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1999, pág. 331.

dicha capacidad y la conducta contaminante de los mismos, en este sentido existen ciertas actividades relacionadas con la explotación ambiental que pueden revelar indicios de capacidad económica en el sujeto que las emprende.

Otro elemento que deberá tener presente el legislador a la hora de desarrollar su labor, será la estructura del tributo ambiental, ya que para estar frente a un verdadero tributo ambiental la misma deberá responder a una finalidad coherente, como puede ser la mitigación o prevención del daño ambiental.

Para concluir con este punto se entiende que, en los gravámenes ambientales, al momento establecer el hecho imponible se debe tener presente la manifestación de la capacidad contributiva del sujeto, la que deberá ser determinada en estricta relación con la capacidad de contaminar del mismo, es decir el legislador debe tener en cuenta que cada sujeto generador de daños o perjuicios al medio natural debe asumir su obligación como agente contaminador. Esto es así dado que detrás de la ejecución de conductas económicas contaminantes, existen manifestaciones de riqueza susceptibles de imposición, o bien en virtud de la percepción de ventajas económicas derivadas de la explotación o aprovechamiento de los recursos naturales.

2.8 Clasificación de las medidas fiscales de intervención ambiental

Aceptada la naturaleza extra fiscal de la tributación y siguiendo la clasificación generalmente reconocida los tributos ambientales pueden asumir la forma de: “impuestos, tasas y contribuciones”¹⁰

-Los impuestos son los que más dificultades conceptuales presentan para el caso, porque (como vimos) la cuestión ambiental es resistente al principio de la capacidad contributiva.

Recordemos que la capacidad contributiva es el límite material el impuesto, lo legitima; porque implica la exteriorización de una renta, de un patrimonio o de un consumo. La relación

¹⁰ Ayala Rojas, D. y Báez, J. C. (2012). La cuestión tributaria ambiental: alcances y perspectivas.

de ese hecho – creado por ley - con una persona – sujeto pasivo – da nacimiento a la obligación tributaria.

Desde este punto de vista, el impuesto ambiental no se sustenta directamente en la capacidad contributiva, porque no refiere a ninguna manifestación directa de renta y /o patrimonio, quedando la posibilidad de manifestación indirecta de consumo.

En la teoría, esta circunstancia dio lugar a dos posiciones:

1.- Por un lado, quienes refuerzan la caracterización tradicional, expresan que hay capacidad contributiva de manera indirecta, ya que quien contamina supone el ejercicio de alguna actividad económica y por lo tanto se trataría de un impuesto indirecto al consumo. Este rasgo no favorece a la creación de la figura pues si carácter traslativo, haría recaer los efectos distorsivos sobre los que menos tienen.

2.- Por el otro, quienes consideran que por su finalidad extra fiscal constituye una excepción al principio de capacidad contributiva, que es sustituido por el principio contaminador – pagador, del Derecho Ambiental.

El principio “quien contamina paga”, es receptado por la Comunidad Europea y también por la Declaración de Río de 1992, que pone en primer plano y grava, la conducta contaminante: “con el objetivo de internalizar los costos ambientales mediante el fomento de instrumentos económicos, teniendo en cuenta el interés público y sin distorsionar el comercio y las inversiones internacionales”.

Estrictamente, el hecho imponible es la actividad contaminante que se grava de acuerdo a la magnitud del perjuicio. (Pero si no tenemos capacidad contributiva, se torna difícil la cuantificación del tributo, en consecuencia, los indicadores que se sugieren son difusos, como la prudencia, la proporcionalidad, la moderación, etc.)

Este rasgo permite el afianzamiento de la teoría del daño del derecho privado y excluye la acción de política pública estatal, que tiene importantes consecuencias con respecto a la consideración patrimonial de los bienes comunes y aun de su ponderación judicial.

-**Las tasas** por otra parte, se corresponden con un servicio, las mismas son importantes como fuente de recursos de las jurisdicciones locales, es decir de los municipios.

En la práctica, estas figuras tributarias responden más a finalidades recaudatorias que ambientales, sin perjuicio que algunos municipios han comenzado tareas de divulgación y debate de las llamadas tasas ecológicas, que se cobran como adicionales de las retributivas de servicios.

Las más generales refieren como hechos impositivos a: La gestión y tratamiento de residuos, la extensión de certificados para transportar y manipular residuos peligrosos, la generación de residuos patógenos y el control de efluentes.

Si bien existen otras también de uso común, como las tasas por distribución de agua potable o de seguridad e higiene, que pueden contener aspectos ambientales, entendemos que funcionan en realidad como tasas retributivas de servicios que, en el mejor de los casos, conllevan algún control ambiental de modo subsidiario, pero no con efecto directo de prevención o protección del ambiente.

-**Las contribuciones especiales**, al igual que las tasas son también, pero de una naturaleza jurídica diferente; las contribuciones requieren un beneficio, mientras que las tasas requieren la prestación de un concreto servicio estatal.

Las contribuciones implican para su configuración la obtención de un beneficio, derivado de la realización de una obra pública. A partir de ella, la doctrina italiana, en particular a partir de sus textos Giannini señaló la posibilidad de otras figuras por contraste con ella, que, si bien no llamaron todavía ambientales, son muy cercanas.

Giannini expresa al respecto, que hace falta estudiar también la prestación debida por quienes, como consecuencia de las cosas que poseen, o del ejercicio de una industria, comercio o cualquier otra actividad, provocan un gasto o el aumento del gasto, por parte del ente público. La idea de la contribución por gastos ambientales tiene por el trabajo de la doctrina italiana, una vía para ser construida desde este paralelo con la contribución de mejoras, aunque en principio con efecto ex post, como una contribución de perjuicio. Así la refiere la doctrina española, en especial la Escuela de Salamanca y también la mejicana. En

este marco, la contribución debería pagarse como consecuencia de una actividad contaminante que requiera efectuar un gasto público reparador.

CAPÍTULO III

LA CUESTIÓN TRIBUTARIA AMBIENTAL EN NUESTRO PAÍS

En el ámbito de las Finanzas Públicas y la Tributación - con sus despliegues jurídicos: el Derecho Financiero y el Derecho Tributario - el interés por el ambiente se hizo muy presente durante la década de los noventa para financiar los daños derivados de las actividades contaminantes. Para ello se recurrió, como venimos adelantando, al soporte teórico de la finalidad extra fiscal del tributo, al principio tuvo una fuerte oposición doctrinaria, pero luego se fue abriendo camino, acompañando una participación estatal cada vez más activa.¹¹

La finalidad meramente recaudatoria va cediendo frente a las nuevas necesidades de la comunidad, que ya no requieren solamente la inversión de fondos en actividades y obras públicas, sino que, como se viene exponiendo, el estado se enfrenta en la actualidad con nuevos desafíos, nuevas problemáticas de las que surgen novedosas necesidades sociales, públicas como la protección ambiental, que orientan al Estado hacia la búsqueda de soluciones efectivas de protección y prevención del daño ambiental.

De la mano de herramientas como exenciones, desgravaciones, créditos beneficios; o su contrapartida: el aumento de alícuotas, pérdida o reducción de beneficios, el estado argentino ha intentado orientar sus políticas fiscales hacia lo que se conoce a nivel internacional como una “reforma fiscal verde”

3.1 Competencia tributaria para el dictado de tributos ambientales

En virtud del sistema federal argentino las competencias ambientales son concurrentes, esto quiere decir que tanto el Gobierno Nacional, como las provincias o (Estados Provinciales) revisten poderes, derechos y obligaciones en materia ambiental.

¹¹ Juan Carlos Báez. LA CUESTIÓN TRIBUTARIA AMBIENTAL: ALCANCES Y PERSPECTIVAS. Pág. 4

Ese conjunto de poderes concurrentes, ha sido uno de los puntos de mayor trascendencia en la reforma constitucional de 1994, como se pudo ver cuando analizamos brevemente el art. 41 dentro del marco conceptual del presente trabajo.

Se estableció a través de la reforma la relación entre las provincias y la Nación, ese vínculo se desarrolla en el marco de un análisis armónico de las pautas que establecen los art. 41 y 124 de la C.N:

A saber, el Art. 41 tercer párrafo establece: "Corresponde a la Nación dictar las normas que contengan los presupuestos mínimos de protección, y a las provincias, las necesarias para complementarlas, sin que aquellas alteren las jurisdicciones locales."

Allí se instaura un sistema de poderes concurrentes entre ambos niveles de gobierno, por un lado, se impone a la Nación la exigencia de que determine presupuestos mínimos de protección ambiental que sean uniformes para todo el país, por ser imprescindibles para todos los habitantes y para todas las regiones por igual, sin que estos presupuestos alteren las jurisdicciones locales, y por otro lado se faculta a las provincias para complementar dichos principios, en sus propios territorios.

El Art. 124 de la C.N. por otra parte establece que "Corresponde a las provincias el dominio originario de los recursos naturales en su territorio".

Esta cláusula ha terminado con una larga discusión doctrinaria y jurisprudencial referida al dominio de los recursos naturales, al reconocer claramente el dominio originario de los recursos naturales en cabeza de las provincias exclusivamente. Al poseer las provincias, el dominio, ejercen toda la gestión de los recursos de su territorio, el manejo, los permisos ambientales, el control y el poder de policía en general.

Sin perjuicio de esto dicho ejercicio del derecho de dominio originario no lo ejercen libremente, sino que su ejercicio se encuentra limitado por las pautas que la Nación adopta con fundamento en el interés nacional.

Los recursos naturales, por tanto, son de las Provincias en las cuales se encuentran, o bien, mientras transitan su territorio.

Vale recordar en este punto que, como se ha podido ver en materias fundamentales de la carrera tales como “DERECHOS DE LOS RECURSOS NATURALES Y MEDIO AMBIENTE” y brevemente en otras materias como “DERECHO PRIVADO V: DERECHOS REALES”, los recursos naturales son: el agua en todas sus formas, el suelo y subsuelo, el aire, en todas sus capas, las especies vegetales y animales en todas sus formas y grados de desarrollo, la biodiversidad, las fuentes de generación de energía y la energía en sí misma, los recursos minerales, sus yacimientos y los recursos paisajísticos.

Es así que conforme lo regulado por la C.N existen por un lado competencias delegadas por las provincias a la Nación, entre cuyas materias se mencionan por ejemplo la facultad de dictar los códigos de fondo, Códigos Civil, Penal y de Minería, entre otros, que por lo tanto rigen en forma uniforme para todo el país. Por otro lado, las provincias conservan todo el poder no delegado expresamente a la Nación.

Pero, además, en virtud del análisis que se desarrolló al comienzo de este punto sobre esos 2 artículos, existe ahora un nuevo tipo de poder concurrentes entre ambos niveles de gobierno, creado exclusivamente para la materia ambiental, a raíz de la cual la Nación fija dichos presupuestos mínimos, que deben ser respetados por los estados provinciales, quienes pueden ejercer su potestad de extender las exigencias fijadas, pero sin contradecir o incumplir dichos presupuestos mínimos.

3.2 Medidas fiscales de intervención ambiental en la actualidad

Según lo enunciado en la presentación de este capítulo del trabajo, y dado que, en nuestro país, la posibilidad de crear tributos ambientales puede darse en los tres niveles de gobierno.

Las legislaciones provinciales que regulan impuestos para la protección ambiental, los relacionan, en su mayoría, con:

- La generación de residuos sólidos y urbanos, domiciliarios y especiales, como en la provincia de Buenos Aires.
- Los productos forestales derivados de la extracción de bosques fiscales o particulares, como en la Provincia de Salta.

- El uso de energías renovables, como en la provincia de Santa Cruz.

Mención aparte merece la situación de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, donde en el año 2010 se incorporó a su Código Fiscal, un título específico que se denominó “Gravámenes Ambientales” y que sigue los lineamientos que en la materia regula la Comunidad Europea.

El título comprende dos capítulos, que legislan sendos impuestos. Ellos son:

- Impuesto a la generación de residuos sólidos urbanos húmedos no reciclables (papel, cartón, alimentos) por particulares, comercios e industrias y producidos en cierta cantidad (hay un mínimo exento). La liquidación la realiza el propio contribuyente incluido en el padrón confeccionado por la Autoridad Ambiental y sin perjuicio de las facultades de verificación posterior por el gobierno de la Ciudad.
- Impuesto a la generación de residuos áridos y afines (escombros, tierra) que se origina usualmente por remodelaciones y/o demoliciones. El código fiscal establece como requisito previo a la presentación de los planos de obra o demolición, el pago del impuesto. La base imponible es el costo del metro cuadrado de la obra a remodelar o demoler, según el caso. Si se efectuara una reutilización de residuos áridos, se puede solicitar la exención.

CAPÍTULO IV

LA CUESTIÓN TRIBUTARIA AMBIENTAL EN EL DERECHO COMPARADO

5.1 DESAROLLO

Actualmente, uno de los principales desafíos a nivel mundial es la protección y restauración del medio ambiente, es por esto que a través de los años cada vez son más los países que destinan una parte de su agente política a la determinación de medios que contribuyan al cumplimiento de este fin.

Entre esos medios nos encontramos con la fiscalidad ambiental, integrada por el conjunto de herramientas impositivas que tienen como finalidad principal la preservación y protección del medio ambiente, incentivando comportamientos más respetuosos, desmotivando conductas nocivas y aportando recursos que sirvan para hacer frente a estas situaciones.

Las primeras reformas fiscales ambientales (RFA) se llevaron a cabo en Europa, siendo los países pioneros Finlandia (1990), Suecia (1991), Noruega (1992), Dinamarca (1994), Holanda (1995), Finlandia (1997), Italia (1999) y Alemania (1999). Más recientemente Estonia introdujo una RFA del tipo de las pioneras. Francia intentó una RFA que incluía un cheque verde para mitigar los efectos distributivos, pero fracasó.

En América Latina no existen experiencias de reformas fiscales ambientales en sentido estricto. Sin embargo, en las últimas reformas fiscales llevadas a cabo en la región se observa una utilización más frecuente de instrumentos fiscales de carácter ambiental.¹²

Para ilustrar mejor este contexto veamos la posición que los impuestos ambientales ocupan en el ámbito mundial, para esto, un buen indicador de los ingresos relacionados con el medio

¹² “Estudios del cambio climático en América Latina” - La reforma fiscal ambiental en América Latina. CEPAL https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/39782/S1501147_es.pdf;jsessionid=ACBEFA6200EC12F979714DBAB463B532?sequence=1

ambiente es aquel que relaciona los ingresos medioambientales con el PIB, cuya situación en los últimos años se muestra en los siguientes cuadros¹³:

| CUADRO 1-INGRESOS POR IMPUESTOS RELACIONADOS CON EL MEDIO AMBIENTE (% PIB) | | | | | |
|--|--------------------|----------|-----------|----------|-----------|
| | | 2002 | 2007 | 2016 | 2016-2002 |
| Australia | | (E) 2,54 | (E) 2,02 | (E) 1,77 | -0,77 |
| Austria | | (I) 3,22 | (I) 2,89 | (I) 2,71 | -0,51 |
| Belgium | | (E) 2,32 | (E) 2,21 | (E) 2,16 | -0,16 |
| Canada | | (E) 1,35 | (E) 1,16 | .. | |
| Israel | | 2,58 | (E) 3,11 | .. | |
| Japan | | 1,70 | 1,62 | (E) 1,35 | -0,35 |
| Korea | | (I) 2,50 | (I) 2,71 | .. | |
| Mexico | | (E) 1,80 | (E) -0,14 | (E) 1,61 | -0,20 |
| New Zealand | | (E) 1,60 | (E) 1,35 | (E) 1,34 | -0,26 |
| United States | | (E) 0,86 | (E) 0,76 | (E) 0,66 | -0,19 |
| OECD Asia Oceania | | 1,96 | 1,91 | (E) 1,70 | -0,26 |
| OECD - Europe | | 2,64 | 2,46 | (E) 2,47 | -0,17 |
| OECD - Total | | 1,84 | 1,64 | (E) 1,63 | -0,21 |
| Non-OECD Economies | Argentina | (I) 1,29 | (I) 1,11 | (E) 1,22 | -0,07 |
| | Bulgaria | (I) 2,30 | (I) 3,19 | (I) 2,77 | 0,47 |
| | China | (I) 0,70 | (I) 0,83 | .. | |
| | Costa Rica | 2,43 | 2,43 | 2,25 | -0,18 |
| | Cyprus | 2,71 | 3,14 | 2,95 | 0,23 |
| | Dominican Republic | 1,95 | 2,65 | 1,50 | -0,45 |
| | Ecuador | (E) 0,56 | 0,28 | 1,54 | 0,98 |
| | Kenya | (I) 3,69 | 2,80 | .. | |
| | Morocco | (E) 2,39 | (E) 2,07 | .. | |
| | Nicaragua | 1,88 | 1,54 | 1,34 | -0,54 |
| | Uruguay | 2,34 | 1,96 | 1,73 | -0,61 |
| | Venezuela | 1,30 | 4,18 | .. | |
| | OECD America | | 0,99 | 0,71 | (E) 0,80 |

E: Estimated value

I: Incomplete data

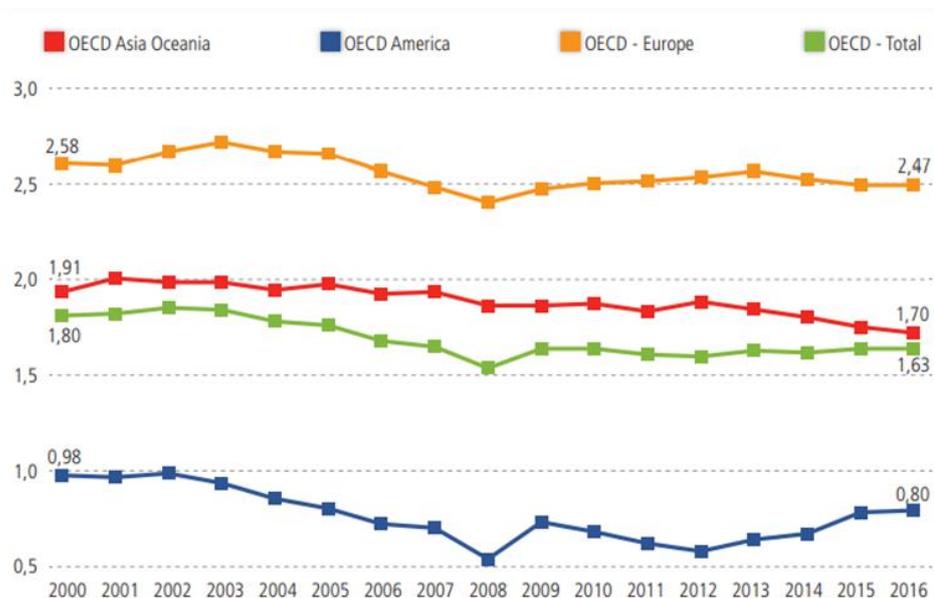
Fuente: OCDE

¹³ Elaborados según datos de la OCDE: (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos) Una organización internacional que promueve políticas para mejorar el bienestar económico y social de las personas en todo el mundo. Constituye un foro para que los Gobiernos colaboren e intercambien experiencias y busquen soluciones a los desafíos económicos, sociales y de gobernanza a los que se enfrentan.

Fuente del gráfico:

<https://economistas.es/Contenido/Consejo/Estudios%20y%20trabajos/Informe%20LA%20FISCALIDAD%20AMBIENTAL%20EN%20ESPA%C3%91A.pdf>

CUADRO 2- PRESIÓN FISCAL AMBIENTAL- OCDE- “2000-2016”



Como se puede ver, **Europa** posee uno de los estándares medioambientales más elevados a nivel mundial, desde principios de la década de los setenta, sus políticas ambientales se han enmarcado en planes a largo plazo, mediante programas de acción en materia de medio ambiente, el último de los cuales se adoptó en 2013 y expira en 2020, constituyéndose en un marco transversal para las políticas europeas que incidan en el medio ambiente.

La Unión Europea establece cuatro grandes categorías de impuestos ambientales:

- **Impuestos sobre la energía**, que incluye los impuestos sobre productos energéticos, utilizados o no para el transporte, tales como gasolina, gasoil, gas natural, carbón y electricidad, así como los impuestos sobre las emisiones de gases, puesto que suelen estar integrados dentro de los impuestos generales sobre la energía.
- **Impuestos sobre el transporte**. Este grupo, principalmente, incluye impuestos relacionados con la propiedad y el empleo de automóviles, así como otro tipo de transporte –como, por ejemplo, los aviones– y los servicios relacionados con el transporte, pudiendo tratarse de impuestos instantáneos o periódicos.
- **Impuestos sobre la contaminación**, que abarcan impuestos sobre la emisión al aire y al agua, residuos sólidos y contaminación acústica, excepto los impuestos sobre emisión de gases (que se incluyen dentro de los impuestos sobre la energía).
- **Impuestos sobre los recursos naturales**. Este tipo de imposición plantea algunos problemas especiales, ya que hay distintas opiniones en cuanto a si la extracción de recursos naturales

es perjudicial en sí misma, si bien existe un amplio acuerdo en que puede producir problemas ambientales, tales como contaminación y erosión.

Con relación a los tributos ambientales existentes en **América Latina**, se puede decir que la mayor parte están relacionados con la energía, principalmente se trata de impuestos a los combustibles, y a los vehículos automotores (como se puede ver en el cuadro al final del capítulo*¹⁴), de manera tal que más del 90% de la recaudación de carácter ambiental proviene de impuestos sobre vehículos automotores y, especialmente, sobre sus combustibles (Gasolinas y Diesel).

Analizando ligeramente casos puntuales:

Chile, ha propuesto la creación de un grupo de impuestos "verdes" que tienen como objetivo declarado tener impacto regional y global sobre las emisiones de contaminantes. Los tres impuestos propuestos son:

- 1) un impuesto a la importación de vehículos livianos Diesel.
- 2) un impuesto a la emisión de fuentes fijas de material particulado, óxido de nitrógeno y dióxido de azufre.
- 3) un impuesto a la emisión de fuentes fijas de dióxido de carbono que tengan potencia térmica igual o superior a 50MWt (megavatios térmicos).

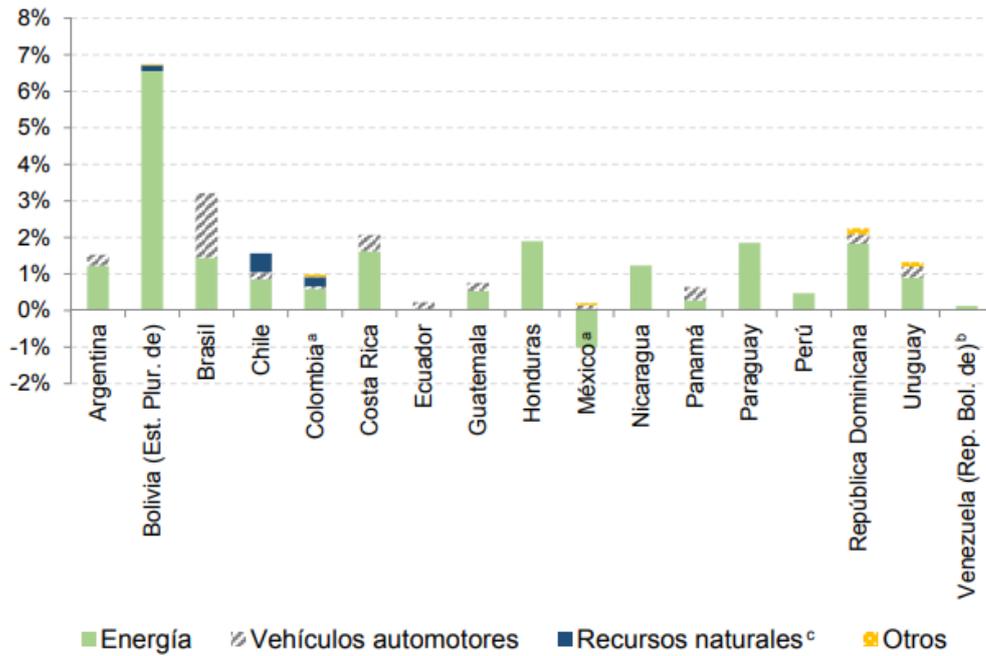
Por otra parte, en **México**, recientemente se dio a conocer una propuesta para la aplicación de un nuevo impuesto a la enajenación e importación de combustibles fósiles de acuerdo a su contenido de carbono. Añade un mecanismo innovador a través del cual es posible comprar bonos de carbono, o certificados de reducción de emisiones, en el mercado de carbono para con ello sustituir el pago del impuesto.

A nivel recaudatorio, los ingresos fiscales procedentes de instrumentos de carácter ambiental en la región (latinoamericana), representan, en promedio, un 6% del total de los ingresos tributarios. Sin embargo, en el nivel de los países las diferencias son muy significativas. Los países productores de petróleo, al estar los impuestos sobre la explotación del petróleo caracterizados como medioambientales dada la existencia de un argumento de doble dividendo, superan el promedio regional.

¹⁴ *Fuente del gráfico:

https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/39782/S1501147_es.pdf;jsessionid=ACBEFA6200EC12F979714DBAB463B532?sequence=1

***COMPOSICIÓN DE LA TRIBUTACIÓN AMBIENTAL EN AMÉRICA LATINA, 2012:
(EN PORCENTAJE DEL PBI)**



CAPÍTULO V

ABORDAJE DE LA PROBLEMÁTICA

5.1 Problemática ambiental en la ciudad de Rojas, localidad parte de la región NOROESTE de la provincia de Buenos Aires

La ciudad de Rojas, es una localidad situada al noroeste de la provincia de Bs. As. que cuenta con una población de 22.419 habitantes¹⁵.

La localidad cuenta con una superficie de 205.000 hectáreas de las cuales un total de 183.738 son destinadas a uso agrícola-ganadero, según datos del ministerio de Agricultura, ganadería y pesca.¹⁶

A la luz de esta información, Rojas como todas las localidades de esta zona, centra su actividad económica-productiva, en actividades agro-ganaderas, como la siembra de cultivos agrícolas extensivos diversos tales como soja, trigo, maíz, girasol (entre otros); la cría y engorde de ganados vacunos, porcinos y ovinos.

A raíz de estas actividades, nuestra ciudad se encuentra con el desafío de enfrentar un amplio espectro de problemas propios de las mismas, tales como:

-Contaminación por el uso de agroquímicos en las fumigaciones, tanto aéreas como terrestres, recalcando la falta de ordenanza local alguna que regule este fenómeno lo cual agrava la situación en virtud de la incertidumbre que genera la carencia de parámetros o límites precisos, claros y adecuados a la realidad de la ciudad.¹⁷

¹⁵ Según datos del INDEC- Censo año 2010.-

¹⁶ -<https://www.magyp.gob.ar/sitio/areas/estimaciones/distribucion/cf2015-16/buenosaires/juin.php>

¹⁷ -<https://bichosdecampo.com/requiem-al-glifosato-segun-el-ingeniero-quimico-marcos-tomasoni-la-derivacion-es-incontrolable-aunque-haya-buena-voluntad-humana/>
-<http://www.rojasciudad.net/nota.asp?id=70724&t=La-fumigacion-a-escasos-metros-de-zonas-pobladas-solo-se-castigaria-con-una-multa>

-Derivado de esta conducta también nos encontramos con el problema del destino de los envases de PVC en los cuales se comercializan estos productos químicos contaminantes.¹⁸

-La presencia de empresas nacionales y multinacionales destinadas a la producción no solo de semillas, sino de “todo el paquete tecnológico” (el cual incluye producción de agroquímicos), para comercialización no solo a nivel nacional, sino también internacional, las cuales recurren al arrendamiento (pagando mayores alquileres que el ofrecido por otros arrendadores) de los suelos zonales para la investigación y experimentación de sus productos.¹⁹

-La deforestación de montes autóctonos con la finalidad de destinar las superficies a la siembra de cultivos o la cría y alimentación de animales.

5.2 El estado Municipal frente a tales circunstancias

El estado municipal como aquél más próximo a la problemática es de acuerdo a un criterio lógico aquel que en virtud de su cercanía con el problema concreto se encuentra en mejor posición para formular propuestas efectivas de abordaje y solución de las mismas.

Pero para que el abordaje desde el estado municipal dé lugar a una herramienta fiscal efectiva frente a esta situación, se exige un rol intervencionista del mismo, esa intervención debe ser activa, consciente y responsable, y no obrando como mero veedor y registrador del problema.

Es por esto que se entiende que la actitud que puede adoptar el municipio frente a estas situaciones puede encaminarse hacia dos rumbos, por un lado, el camino de los gravámenes, como forma legítima de ejercer control sobre las conductas de los posibles agentes contaminantes por medio de la presión fiscal, y por el otro lado el camino de los incentivos, influyentes también en las conductas, motivando el desarrollo de conductas amigables con el medio ambiente.

¹⁸ -<https://www.diariodemocracia.com/regionales/rojas/181599-georges-breitschmitt-hay-cierta-psicosis-torno-fum/>

¹⁹ -<http://noticias-ambientales-argentina.blogspot.com/2019/09/rojas-tambien-en-problemas-con-la.html>
-<https://www.tiempoar.com.ar/nota/bayer-pagara-una-fortuna-para-acallar-los-reclamos-por-roundup>

DESINCENTIVAR CONDUCTAS NOCIVAS A TRAVÉS DE GRAVÁMENES:

Ahora sí, de acuerdo a lo expresado en el punto anterior (6.1) del presente trabajo, por ejemplo, una de las problemáticas más relevantes a las que se enfrenta nuestro municipio es el uso, abuso y malas prácticas en torno a los denominados “agroquímicos”, y los problemas derivados de dicha conducta, como el destino incierto de los recipientes en los que se comercializan y circulan estos productos.

Enfatizando en la idea de que la localidad al día de hoy no cuenta con una ordenanza específica que regule el tratamiento de dichos productos, se remite en este aspecto a la normativa provincial, es decir la ley 10.699, que establece como organismo de control al Ministerio de Asuntos Agrarios al mismo tiempo que le otorga jurisdicción sobre todos los temas contemplados en ella, y lo faculta para ejercer el poder de policía en lo relativo a la ley, pudiendo recurrir al auxilio de los municipios para dicha tarea.

Dentro de este marco legal, podría trabajarse desde la óptica municipal en el desarrollo de una tasa, que se plantee como una “tasa por servicios ambientales” determinándose en concreto como hecho generador de la misma la creación de una oficina de gestión, control e inspección ambiental, que desarrolle tareas de autorización y control del cumplimiento de los estándares ambientales establecidos tanto a nivel nacional como internacional, con el objeto último de amortiguar el impacto pernicioso al ambiente.

En este caso quedaría configurada la obligación de pago de dicha tasa, en respuesta a dichos servicios que prestaría el municipio, siendo sujetos obligados al pago todos aquellos que pueden contaminar el medio ambiente local, a través del empleo de agroquímicos en sus producciones agropecuarias-ganaderas.

FOMENTAR BUENAS PRÁCTICAS A TRAVÉS DE INCENTIVOS:

Para desarrollar este punto es importante traer al análisis el concepto de agroecología, que según diversos estudios²⁰ se presenta como una alternativa estudiada eficaz para hacer frente a la problemática del uso de agroquímicos, principalmente en los sectores periurbanos (esta

²⁰ <https://inta.gob.ar/noticias/la-agroecologia-es-clave-para-evitar-el-uso-de-agroquimicos-en-los-periurbanos>

cuestión resulta ser uno de los mayores reclamos de la sociedad en esta zona, especialmente de muchos rojenses y vecinos de otras localidades del partido ²¹⁾

La agroecología es, en este sentido, una opción tecnológica válida para la obtención de alimentos en calidad y cantidad, pudiendo abrir otra opción para el productor frente al uso de agroquímicos. Opción de la cual el estado municipal podría valerse para el desarrollo de incentivos fiscales eficaces para todos aquellos que decidan avocarse a esta forma sustentable y amigable con el medio ambiente.

Es importante la adopción de este tipo de medidas fiscales ya que según estudios de técnicos del INTA²² (Instituto Nacional de Tecnología Agropecuaria) marcan que las producciones agroecológicas igualan y mejoran a las convencionales, pero a partir del quinto año de trabajo, remarcando todos los beneficios que ésta forma de producir nos brinda, es necesario el apoyo mediante incentivos para fomentar y ayudar al productor a afrontar las consecuencias y desequilibrios del cambio de la modalidad productiva, ya que como vemos el proceso hacia una producción sustentable es gradual, lleva tiempo, pero produce cambios significativos.

Expuestas estas dos posibilidades de actuación, debe aclararse que lejos de ser soluciones antagónicas, una propuesta de solución correctamente coordinada exige el planeamiento conjunto y en paralelo de ambas medidas.

Es decir, de manera que no implique volcar sobre el sector agro-ganadero una presión impositiva tal que solo produzca un perjuicio desmedido, sin sentido alguno, y pueda llegar a desmotivar tan imprescindible actividad; ya que no debemos olvidar la importancia del agro como sector productivo, como un actor imprescindible de nuestro sistema económico-social.

²¹ <http://www.rojaciudad.net/nota.asp?id=70724&t=La-fumigacion-a-escasos-metros-de-zonas-pobladas-solo-se-castigaria-con-una-multa>

²² <http://www.uba.ar/noticiasuba/nota.php?id=18565>
<https://www.elfederal.com.ar/inta-la-agroecologia-es-clave-para-evitar-el-uso-de-agroquimicos/>

Vale destacar que existen muchos municipios en la provincia que ya han implementado sistemas de protección ambiental dentro de sus legislaciones (ordenanzas) locales²³, algunas previendo dentro de sus ordenanzas fiscales nuevas tasas con estas características y otras desarrollando un sistema de protección de mayor complejidad a través de la regulación en ordenanzas específicas, donde desarrollan la cuestión ambiental, su importancia y la establecen como un objetivo de la agenda política municipal, la cual implica entre otras medidas la creación de tasas ambientales en sus ordenanzas.

5.3 Propuesta efectiva de implementación de estos medios:

En este punto del presente trabajo, dado que lo que se intenta organizar es en principio una nueva categoría de tasa, una “Tasa ambiental”, un precepto importante a tener en cuenta radica en que lo recaudado mediante la misma deberá guardar una razonable proporción con el costo del servicio que se va a prestar, ya que esta premisa corresponde a un carácter esencial de la estructura de este tipo de instrumentos.

También es oportuno señalar en términos generales las características de los elementos que componen a un tributo ambiental²⁴:

Base Imponible del tributo ambiental:

Es un proceso complejo responder al interrogante cuál es el valor que debe darse a la conservación de la naturaleza.

En el caso de los tributos ambientales opera un reemplazo de la relación costo-beneficio económico por la de la relación “costo-beneficio social”, el cual es objeto de una decisión política.

²³ Ordenanzas fiscales: Municipio de Pilar, Municipio de San Isidro, Municipalidad de San Martín, entre otros.

²⁴ Fuente del análisis: Trabajo “Diseño de un tributo ambiental”, de Gandur, Sergio; en el marco de del 7mo Congreso de Medio Ambiente, desarrollado en el año 2012- UNLP- La plata, Argentina.

Un aspecto de difícil solución es el referido a la cuantificación del tributo a aplicar sobre la actividad contaminante. Concretamente cuáles 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 (nacional, provincial y municipal) debe utilizar los medios necesarios privilegiando el bienestar social en general.

-Una alternativa consistiría en que el tributo exigido a los agentes contaminantes sea equivalente al costo de aplicar procedimientos o productos sustitutivos que no generen contaminación.

-Otra sería 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 entiende que cuando una determinada actividad contaminante es inaceptable, entonces deberá ser prohibida y no desalentada con la fijación de tributos elevados, siendo válido aclarar que aquí la prohibición operaría como sanción y no estaríamos hablando ya de un tributo.

El Hecho Imponible:

El hecho imponible ambiental de los tributos en general 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.

Como ya se ha mencionado anteriormente, la finalidad o propósito ambiental debe ser pregonada por el legislador en toda la estructura del tributo para que el mismo en todo su contenido exponga la característica de tributo ambiental.

Por otro lado, no debe dejarse de lado que la creación, interpretación y aplicación de estos instrumentos debe responder a los siguientes principios:

- Principio de SUSTENTABILIDAD → El aprovechamiento sustentable de los recursos naturales, la preservación de su patrimonio natural y cultural, deben ser entendidas como condiciones necesarias para el desarrollo económico y social en todos los ámbitos. La tarea de gestionar de manera sustentable al ambiente deberá desarrollarse garantizando la posibilidad de empleo de los recursos naturales por las generaciones presentes y futuras, en perfecta consonancia con el precepto constitucionalmente consagrado.
- Principio de SUBSIDIARIEDAD → El estado a través de las distintas instancias de la administración pública tiene la obligación de colaborar y de ser necesario de participar en forma complementaria en el accionar de los particulares en la tarea de protección y preservación ambiental.
- Principio de SOLIDARIDAD → Cada administración local deberá desarrollar una gestión ambiental consciente, asumiendo la tarea de prevención de todo daño al ambiente con relación a su territorio, y respondiendo frente a todo daño fuera de sus fronteras producto de su propio accionar o su inacción.
- Principio de RESPONSABILIDAD → Es responsable toda aquella persona (física-jurídica) que mediante sus conductas produzca daños al medio ambiente, deberá el mismo hacerse cargo de los costos tanto de acciones preventivas como aquellas tendientes a corregir el daño una vez ocasionado (recomposición).
- Principio de PREVENCIÓN → Las causas y fuentes de los problemas de índole ambiental deberán ser atendidas de manera prioritaria, buscando prevenir cualquier efecto nocivo sobre el medio ambiente.

- Principio PRECAUTORIO → Ante el peligro de daño grave o irreparable, la falta de certeza científica absoluta no debe ser empleada como fundamento para postergar la adopción de medidas eficaces para impedir que el medio ambiente se degrade.
- Principio de equidad INTERGENERACIONAL → Todo aquel sujeto responsable por la protección ambiental debe velar por el uso y goce apropiado de los recursos naturales por parte de las generaciones actuales y futuras.
- Principio de PROGRESIVIDAD → Los programas de gestión ambiental deberán tender a que los objetivos ambientales sean alcanzados de forma gradual, a modo de facilitar la readecuación de todos los sectores.
- Principio de COOPERACIÓN → La tarea a desarrollar para lograr el tratamiento y mitigación de los problemas ambientales es una tarea que deberá ser desarrollada de manera conjunta por todas las administraciones locales.

Continuando con este desarrollo, teniendo presente la ordenanza fiscal de la ciudad de Rojas, podemos señalar que la misma prevé dentro del título 16 una “Tasa por inspección de seguridad e higiene”²⁵ donde contempla la prestación de “servicios de control, de salubridad e higiene en el ámbito rural del partido (entre otros), y también incluye servicios de inspección, información, asesoramiento, salubridad, higiene y conservación del medio ambiente, según

²⁵ **Texto completo del art. citado- ordenanza fiscal de la ciudad de Rojas:**

TITULO 16

TASA POR INSPECCIÓN DE SEGURIDAD E HIGIENE. -

Del hecho imponible

ARTÍCULO 110º: Por los servicios generales de zonificación y control de seguridad, salubridad e higiene en el ámbito urbano, suburbano y rural del partido de Rojas y por los servicios específicos de inspección, reglamentación, información, asesoramiento, destinados a preservar la seguridad, salubridad, higiene y conservación del medio ambiente, necesarios para el cumplimiento de las obligaciones naturales del estado municipal, como consecuencia de ámbitos y/o instalaciones (locales, establecimientos, oficinas, depósitos unidades habitacionales, dependencias de cualquier tipo afectadas total o parcialmente a actividades vinculadas con la explotación económica del sujeto pasivo, inclusive viviendas de tipo familiar, cuando en ellas se ejerzan actividades y/o denuncien como el lugar donde se desarrollan las actividades) destinadas a ejercer actividades comerciales, industriales, agropecuarias, mineras, locación de bienes y servicios, locación de obras, actividades de servicios y otras asimilables a tales, aun cuando se trate de servicios públicos, da lugar a la existencia de la tasa por Inspección de Seguridad e Higiene.

establece, necesarios para el cumplimiento de las obligaciones naturales del estado municipal”, considero sin perjuicio de lo expuesto que **la cuestión ambiental merece una regulación especial**, propia, desarrollada municipalmente de acuerdo a las particularidad y requerimientos que la cuestión expone en la realidad de cada partido.

Es en el caso de nuestra ciudad, una necesidad impostergable la de dar respuesta a fenómenos tales como:

-El uso masivo de productos agroquímicos en los alrededores de los centros urbanos, dada su característica de localidad agro productora.

-El destino final de los envases en que estos productos son almacenados y transportados hasta la oportunidad de su aplicación.

En este sentido, la propuesta debe partir por la incorporación de un nuevo título dentro de la ordenanza fiscal de la ciudad de Rojas, concretamente dentro de la parte especial de la misma, el cual prevea la reglamentación de una nueva sección correspondiente a tasas ambientales, bajo la premisa máxima de protección del ambiente, con el objetivo de llevar adelante una correcta y necesaria política y gestión ambiental, que constituye una obligación para el estado en todos sus niveles.

Las nuevas tasas ambientales deberán adoptar el sistema de los gravámenes con el objetivo de desincentivar el empleo de los productos agroquímicos para actividades agrícolas; por otro lado deberán destinarse los fondos recaudados mediante las mismas a la **inversión ambiental** orientada al desarrollo de programas de respuesta las problemáticas como podría ser la creación de centros de acopio para los envases de estos productos, así como también a programas de **educación ambiental** orientados a la capacitación y fortalecimiento del manejo y buenas practicas en torno a la continuación del uso de estos productos, así como también el desarrollo de reales **programas de incentivos**, que lleven a cambios de conductas en la formas de producción, donde la creación y adopción de productos alternativos que reemplacen a aquellos de mayor toxicidad sea el objetivo.

Sucintamente, podrían determinarse distintas tasas, en subcapítulos, dentro un título general bajo en nombre de “Tasas ambientales”:

*Con relación a la problemática que nace en virtud de los envases, podría encaminarse el desarrollo de una tasa, que a grandes se asemeja a la ya implementada por algunos municipios de la provincia (para la comercialización de envases no retornables y afines), que recaiga específicamente sobre **“la comercialización de estos productos en dichos envases no retornables ni reutilizables”**.

Hecho imponible:

“Por los servicios municipales de protección ambiental, que responden a la implementación de programas de concientización, acopio, reciclado, tratamiento, servicios de recolección diferencial y disposición especial de estos envases”

Base imponible:

“La tasa se liquidaría sobre el valor de comercialización de dichos productos”

Con relación a los **Contribuyentes** de dicha tasa:

“Toda persona física o jurídica que se dedique a la producción de estos insumos, su comercialización mayorista, su transporte, así como también aquellas que cuenten con instalaciones de venta minorista de estos productos, dentro del municipio”

Debería establecerse un apartado de disposiciones generales que faculte al ejecutivo a reglamentar y normar en forma complementaria lo dispuesto en este punto, otorgándose bases expresas a dicha delegación, esto es otorgando pautas claras que no solo faciliten al ejecutivo su y tarea, sino que también impidan su desborde.

Dicho apartado deberá consagrar con relación a la tasa en análisis la forma de determinación por parte del ejecutivo de las alícuotas aplicables, y plazos para realizarlo, además podría ordenarse la conformación de un fondo de asignación específica de los recursos recaudados

mediante la tasa, que será utilizado para el desarrollo de las actividades reseñadas y el fortalecimiento de la gestión ambiental.

*Con relación al problema del uso de agroquímicos tanto en las producciones agrícolas (donde se ve en mayor porcentaje) como en las ganaderas, la cuestión presenta mayor complejidad, pero no se descarta la posibilidad de su desarrollo.

Podría tratarse de una tasa que recepte de forma aislada la prestación de esos servicios de control, asistencia técnica, información, salubridad, higiene directamente relacionados a la conservación del medio ambiente en el ámbito rural, concretamente en torno al desarrollo de la actividad agrícola-ganadera, y en virtud de los niveles de producción concretos.

Es válido aclarar que debería plasmarse dentro de la misma el objetivo de construcción de un fondo especial de asignación específica empleado para el fortalecimiento de la gestión ambiental, básicamente en el desarrollo de las tareas que párrafos antes mencionábamos: la **inversión ambiental, educación ambiental** y el desarrollo de **programas de incentivos reales y eficaces**, como por ejemplo exceptuando del pago de la gabela a aquellos sujetos que acrediten que desarrollan su actividad dentro de los estándares ambientales óptimos.

CONCLUSIÓN

A la luz del progreso del presente trabajo se concluye que:

- ❖ Habiendo quedado plasmada la importancia cuando hablamos de derecho ambiental del concepto de “Preservación”, teniendo en cuenta que una vez dañado el ambiente la vuelta al estado anterior (conocida como “Recomposición”) es harto dificultosa, la implementación en este sentido de medios por parte del Estado, a través de **POLÍTICAS FISCALES**, es una **herramienta idónea, oportuna, y a la cual no se le debe restar importancia** a la hora de desarrollar medidas que hagan a una gestión integral del cuidado ambiental; entendida la misma como una exigencia actual e imperiosa de la sociedad, que supone el respeto a sus semejantes y principalmente el de las generaciones futuras.

En esta línea de razonamiento, para hacer frente a los daños que se han ocasionado a lo largo de años en el medio ambiente y tender a evitar que se sigan produciendo, la política fiscal ofrece la posibilidad de actuar tanto a través del **establecimiento de gravámenes** que sirvan para desincentivar aquellas conductas o actividades que producen consecuencias negativas en el medio ambiente, como a través del **impulso de incentivos o beneficios** que orienten las conductas, durante el desarrollo de las actividades productivas, hacia un camino ecológicamente amigable; convirtiéndose de este modo en un instrumento para la construcción de una economía sostenible y justa para todos.

No olvidemos que la protección ambiental y el uso de estas herramientas no es un fenómeno aislado, en el ámbito mundial los programas marco de acción en materia medio ambiental de la OCDE ya recomiendan hace años el uso de estos impuestos de carácter ambiental, con el fin de mitigar el cambio climático y promover un uso sostenible de los residuos. La Unión Europea en sus normativas de gestión ambiental de carácter fiscal parte de la necesidad de utilizar los impuestos ambientales para influir en el comportamiento de los diferentes operadores económicos, ya sean

productores o consumidores, además del uso de los recursos generados para destinarlos al gasto en protección ambiental y para desarrollar una gestión eficiente de los recursos naturales.

- ❖ Por otra parte, **“la defensa y protección ambiental” resulta de gran importancia**, esto se refuerza normativamente a partir de la reforma constitucional de 1994 donde han quedado plasmados los denominados “Derechos de Tercera Generación”, nacidos como consecuencia y en el contexto del desmedido desarrollo de la sociedad industrial, naciendo así una obligación de protección innegable para el estado en todos sus niveles.

- ❖ Es de público conocimiento la problemática que se registra con respecto al uso de agroquímicos en el país, el cual es en reiteradas ocasiones inadecuado, producto de reclamos, sin controles suficientes y basado en desinformación o información distorsionada.

- ❖ Con base en el punto anterior y enfocándonos en la problemática planteada que da impulso al presente trabajo, nos encontramos en primer lugar con una carente regulación y gestión ambiental de carácter general por parte de la ciudad de Rojas, y principalmente en torno a las prácticas agrícolas relacionadas al uso de estos productos químicos, con altos niveles de toxicidad.

- ❖ En respuesta a ello se propone abordar la problemática a través de una correcta y estudiada implementación de mecanismos bajo la denominación y estructura de “tasas ambientales”, las cuales son instrumentos viables de implantación municipal, mediante las cuales el Estado local podría construir políticas fiscales efectivas de protección ambiental, y dar respuestas a sus problemáticas ambientales.

- ❖ -En este sentido, se ofrece a grandes rasgos en el capítulo V del presente, una estructura modelo de cómo podría diagramarse dicha implementación en el marco de la ordenanza fiscal vigente de la ciudad.

- ❖ En relación a la estructura puntual de las tasas, vale resaltar que los gravámenes ambientales “en general” presentan la particularidad de guardar estrecha vinculación con el concepto o principio “contaminador-pagador”, impulsado a partir de la mencionada reforma constitucional y consolidado a lo largo de distintas legislaciones entre ellas la ley general del ambiente. Por lo cual es fundamental a la hora de esquematizar estas herramientas “en particular” tener presente, como indicador esas conductas y actividades potencialmente contaminantes para determinar los sujetos obligados al pago frente al servicio que presta el municipio.

Finalmente, podemos hacer lugar a la hipótesis planteada al comienzo de la investigación, que ubica a las herramientas fiscales como posibles soluciones o medidas de intervención frente a problemáticas ambientales como las abordadas, ya que como vimos es factible el estudio y profundización de un modelo de tasa ambiental, tendiente a sanear problemáticas ambientales a nivel local; a través de su implementación por parte de los legisladores locales, concejales, ya sea mediante la modificación o ampliación de las ordenanzas fiscales locales.

BIBLIOGRAFÍA

Libros electrónicos (en formato pdf):

- Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua. Recuperado de URL de la fuente <https://www.rae.es/>
- Sabino, C. (1992). **El proceso de investigación**. Recuperado el día 10/04/2020 de URL de la fuente <https://bibliotecavirtualupel.blogspot.com/2016/09/el-proceso-de-investigacion-por-carlos.html>
- Villegas, Héctor B. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Recuperado el día 28/05/2020 de URL de la fuente <http://www.ejuridicosalta.com.ar/files/libro9.pdf>

Artículos y trabajos en soporte electrónico:

- Báez, J. C. . **La cuestión tributaria ambiental: alcances y perspectivas**. Recuperado el día 11/04/2020 de URL de la fuente <http://biblioteca.asesoria.gba.gov.ar/redirect.php?id=4306>
- Bernardi Bonomi, L. E. (2003). **El derecho ambiental en la Constitución Nacional. Las leyes dictadas en su consecuencia**. Recuperado el día 13/04/2020 de URL de la fuente <http://www.saij.gob.ar/laura-ester-bernardi-bonomi-derecho-ambiental-constitucion-nacional-leyes-dictadas-su-consecuencia-dacc030053-2003/123456789-0abc-defg3500-30ccanirtcod>
- Canziani, P. y Milano, F.- Carbajo Vasco, D. y Porporatto, P.- Ferré Olivé, E. (2009). **Fiscalidad y medio ambiente**. Cuadernos del instituto AFIP. Recuperado el día

11/04/2020 de URL de la fuente
<https://www.afip.gob.ar/educacionTributaria/BibliotecaDigital/documentos/C04.pdf>

- Cosentino, G. M. y Lorenti, M. (2015). **La mecánica de los presupuestos mínimos y la responsabilidad civil ambiental resarcitoria en el nuevo código civil y comercial de la nación.** (Revista de derecho ambiental) Recuperado el día 28/04/2020 de URL de la fuente https://static-laley.thomsonreuters.com/LALEYARG/PromotionsEC/pdf/RevistaDeDerechoAmbient_al_LaLey.pdf
- Ley provincial 10.699- **Protección de la salud humana, recursos naturales y la producción agrícola mediante el uso racional de productos químicos o biológicos.** Recuperada el día 12/06/2020 de URL de la fuente <https://www.argentina.gob.ar/normativa/provincial/ley-10699-123456789-0abc-defg-996-0100bvorpyel/actualizacion>
- Ley Nacional 25.675- **Ley general del medio ambiente.** Recuperada el día 01/06/2020 de URL de la fuente <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/75000-79999/79980/norma.htm>
- Nota periodística sobre resolución del Ministerio de Asuntos Agrarios, en torno al empleo de agroquímicos. Recuperada el día 20/06/2020 de URL de la fuente <https://argentina.indymedia.org/2018/12/26/la-provincia-de-buenos-aires-ya-es-zona-liberada-para-los-agrotoxicos/>
- **Ordenanza Fiscal Municipalidad de Rojas**, provincia de Buenos Aires. Recuperada el día 21/06/2020 de URL de la fuente <http://rojas.gov.ar/wordpress/wp-content/uploads/2016/04/ORDENANZA-FISCAL-3571-16-2017.pdf>

- **Ordenanza Fiscal Municipalidad de San Isidro**, provincia de Buenos Aires. Recuperada el día 28/06/2020 de URL de la fuente https://www.arsi.gob.ar/pdf/ordenanzas/ORDENANZA_FISCAL_2019.pdf
- Palacios, A. E. y Torres Raineri, M. L. A. (2016). **Derecho de Daños en el Ambiente a la luz del Derecho Argentino y el Código Civil y Comercial**- Ed. Microjuris.com Argentina. Recuperada el día 17/06/2020 de URL de la fuente <https://aldiaargentina.microjuris.com/2016/10/06/derecho-de-danos-en-el-ambiente-a-la-luz-del-derecho-argentino-y-el-codigo-civil-y-comercial/#:~:text=El%20C%C3%B3digo%20Civil%20y%20Comercial%20protege%20a%20medio%20ambiente%20a,%2C%201711%20%2C%20siguientes%20y%20concordantes.>
- Salassa Boix, Rodolfo. (2016). **Tributos ambientales: la aplicación coordinada de los principios quien contamina paga y de capacidad contributiva**. Revista chilena de derecho *versión On-line* ISSN 0718-3437. Recuperada el día 26/06/2020 de URL de la fuente https://scielo.conicyt.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-34372016000300010#n56

| ÍNDICE | |
|--|--------------|
| RESUMEN | Pág. 2 |
| INTRODUCCIÓN | Pág. 3 a 5 |
| CAPÍTULO I PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA | |
| PROBLEMÁTICA | Pág. 6 |
| ALCANCES Y LIMITACIONES | Pág. 6 |
| OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN- HIPÓTESIS | Pág. 6 a 8 |
| CAPÍTULO II MARCO TEÓRICO | |
| DERECHO AMBIENTAL: EL MEDIO AMBIENTE Y SU PROTECCIÓN CONSTITUCIONAL EN NUESTRO PAÍS | Pág. 9 a 12 |
| RECEPCIÓN EXPRESA DEL PRINCIPIO CONTAMINADOR-PAGADOR EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO ARGENTINO- LEY 25765: “LEY GENERAL DEL AMBIENTE” | Pág. 13 y 14 |
| OTROS INSTRUMENTOS LEGALES EXISTENTES DE PROTECCIÓN AMBIENTAL | Pág. 14 a 17 |
| FINANZAS Y ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO | Pág. 18 |
| LOS TRIBUTOS EN GENERAL | Pág. 19 a 21 |
| INTRODUCCIÓN A LA NOCIÓN DE LOS TRIBUTOS AMBIENTALES | Pág. 21 a 23 |
| ANÁLISIS DE LA FUNCIÓN EXTRAFISCAL DE LOS TRIBUTOS AMBIENTALES Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA QUE SE DESPRENDE DE LA CONDUCTA CONTAMINANTE. | Pág. 23 a 26 |
| CLASIFICACIÓN DE LAS MEDIDAS FISCALES DE INTERVENCIÓN AMBIENTAL | Pág. 26 a 29 |
| CAPÍTULO III LA CUESTIÓN TRIBUTARIA AMBIENTAL EN NUESTRO PAÍS | |

| | |
|---|--------------|
| COMPETENCIA TRIBUTARIA PARA EL DICTADO DE TRIBUTOS AMBIENTALES | Pág. 30 a 32 |
| MEDIDAS FISCALES DE INTERVENCIÓN AMBIENTAL EN LA ACTUALIDAD | Pág. 32 y 33 |
| CAPÍTULO IV | |
| LA CUESTIÓN TRIBUTARIA AMBIENTAL EN EL DERECHO COMPARADO | |
| DESARROLLO | Pág. 34 a 38 |
| CAPÍTULO V | |
| ABORDAJE DE LA PROBLEMÁTICA | |
| PROBLEMÁTICA AMBIENTAL EN LA CIUDAD DE ROJAS, LOCALIDAD PARTE DE LA REGIÓN NOROESTE DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES | Pág. 39 y 40 |
| EL ESTADO MUNICIPAL FRENTE A TALES CIRCUNSTANCIAS | Pág. 40 a 43 |
| PROPUESTA EFECTIVA DE IMPLEMENTACIÓN DE ESTOS MEDIOS | Pág. 43 a 49 |
| CONCLUSIÓN | Pág. 50 a 52 |
| BIBLIOGRAFÍA | Pág. 53 a 55 |



Santarelli Georgina Sol

DNI 37980364



Tutor

Carlos Emilio Toribio Bueno