



---

7<sup>mo</sup>  
Congreso de  
Medio Ambiente

Actas 7mo Congreso de Medio Ambiente AUGM  
22 al 24 de mayo de 2012. UNLP. La Plata Argentina

---

## DISEÑO DE UN TRIBUTO AMBIENTAL

### Design of an Environmental Tax

Sergio Gandur

Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad Nacional de Tucumán, investigador del Proyecto CIUNT 26/L473. [sergiogandur@hotmail.com](mailto:sergiogandur@hotmail.com)

---

*Palabras claves: impuestos ambientales, costos ambientales*

*Keywords: environmental tax, environmental costs*

*Título abreviado: impuestos ambientales*

### ABSTRACT

The design of an environmental tax must include the following aspects:

- 1) The definition of the environmental problem to deal with. The destination of tax collection is not exclusively to the Treasury, but also to the internalization of environmental costs; the creation of funds for environmental activities; or to incentives to promote environmental and natural resources care (reward – punishment).
- 2) The indication of which activities are forbidden due to the major damage they produce on the environment, according to article 41 of the National Constitution.
- 3) The examination of the polluting product or activity since its production to consumption; as well as the kind of elasticity of market demand.

- 4) The computation of environmental expenditures, its measures and incentive effects.
- 5) If the creation environmental fee is wanted, such collection must be proportional with the costs of the service to provide.
- 6) If a tax is established, the principle of contributive and contaminant capacities must be applied: the second concept (contaminant capacity) is a negative economic capacity for the environmental protection. Both capacities, as standards of valuation, must keep a logical balance and coherence.
- 7) The decision of creating new environmental taxes or applying differential percentages in current taxes according to environmental variable.
- 8) The consideration of the impact of environmental variable at international competitiveness.
- 9) Local authorities have the power to establish taxes; such power is delegated from each province, but it is restricted by “intra-federal” laws (e.g.: Federal Law n° 23.548, named Federal Co-participation of Taxes).

## **RESUMEN**

El diseño de un tributo ambiental debe contemplar los siguientes aspectos:

1) La definición del problema ambiental a tutelar, recordando que el tributo no debe perseguir exclusivamente fines recaudatorios para el fisco, sino de internalización de costos, de creación de fondos destinados a financiar actividad ambiental o de estímulos para el cuidado de los recursos naturales (premio – castigo).

2) La indicación precisa de cuáles son las actividades prohibidas por la entidad de los daños que pueden provocar, conforme lo manda el art. 41 de la Constitución Nacional.

3) El análisis del bien o actividad contaminante desde el proceso de producción hasta el consumo, así como del tipo de mercado en cuanto a la rigidez de su demanda.

- 4) El cálculo del gasto ambiental, sus medidas y efectos incentivadores.
- 5) Si se intenta crear una tasa ambiental, lo recaudado debe guardar una razonable proporción o equivalencia con el costo del servicio que se presta.
- 6) Si se establece un impuesto, deberá observarse el principio de capacidad contributiva y contaminante, este último concepto es una capacidad económica negativa a los fines de la protección ambiental. La concurrencia de ambos como criterios de valoración debe mantener un equilibrio y coherencia lógica.
- 7) La definición de introducir la variable ambiental en los tributos existentes o la creación de nuevos con características netamente ambientales.
- 8) Se deberá tener en cuenta el impacto de la variable ambiental en la competitividad internacional.
- 9) Respecto de la potestad tributaria de los municipios, las mismas derivan de las que les otorgan sus respectivas provincias y se encuentran limitadas por normas intrafederales, como la Ley 23.548 de Coparticipación Federal de Impuestos.

## **INTRODUCCION**

### **El Principio de Capacidad Contributiva en la tributación ambiental**

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

Sostiene Altamirano (Altamirano A., 2001, p 32) que sólo es capacidad contributiva aquella riqueza que pueda ser detraída sin perjudicar la supervivencia de la organización económica gravada.

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

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

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

Un sector de la doctrina sostiene que en el terreno ambiental, el contribuyente debe manifestar más que capacidad contributiva, capacidad contaminante, entendido este concepto como capacidad económica negativa a los fines de la protección ambiental. La concurrencia de ambos como criterios de valoración debe mantener un equilibrio y coherencia lógica (Morel, 2010, p 82).

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

Otra finalidad extrafiscal puede ser la de crear fondos destinados a financiar actividad ambiental, o establecer estímulos para el cuidado de los recursos naturales (modelador de conductas a través de premios y castigos) (Antonio, 2007, p 123).

La finalidad extrafiscal de los tributos tiene sustento constitucional en el orden federal en el art. 75 incs. 18 “cláusula del progreso” y 19 “cláusula del progreso con justicia social” de la Constitución Nacional, mientras que en el orden provincial de Tucumán en el art. 67 inc. 5) de la Constitución Provincial.

Las provincias pueden establecer beneficios fiscales a pesar de que sus contribuyentes denoten capacidad contributiva, ya que así lo autoriza el art. 125 de la C.N., norma que es un correlato de la cláusula del progreso del art. 75 inc. 18 de la C.N.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha aceptado la extrafiscalidad de los tributos: “El poder impositivo tiende, ante todo, a proveer de recursos al tesoro público, pero constituye, además, un valioso instrumento de regulación económica. Tal es la función de fomento y asistencia social del impuesto, que a veces linda con el poder de policía y sirve a la política económica del Estado en la medida en que responde a las exigencias del bien general, cuya satisfacción ha sido prevista en la Ley Fundamental como uno de los objetivos del poder impositivo. En este aspecto, las manifestaciones actuales de ese poder convergen hacia la finalidad primaria, y ciertamente extrafiscal, de impulsar un desarrollo pleno y justo de las fuerzas económicas” (CSJN, 1959).

## **RESULTADOS**

### **Actividades Prohibidas**

El impuesto utilizado como modelador de conductas debe recaer sobre contaminaciones moderadamente degradantes del medio ambiente y sólo en la medida en que sea un medio eficaz para su eliminación o atenuación. Si, por el contrario, la actividad industrial genera efectos letales para la vida del hombre, entonces actuará el poder de policía administrativa disponiendo la prohibición o bien llevando el impuesto a límites tales que motiven dicha prohibición.

Ello surge de la manda prevista en el art. 41 de la C.N.

## **Base Imponible del tributo ambiental**

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

Afirma con acierto Altamirano (Altamirano, 2001, p 42) que en reemplazo de la relación costo-beneficio económico aparece la relación costo-beneficio social, que tiene por objeto establecer ya no si se procederá a actuar frente al problema sino que explica el “cómo” desde la perspectiva financiera. El costo-beneficio social es objeto de una decisión política.

Un aspecto de difícil solución es el referido a la cuantificación del tributo a aplicar sobre la actividad contaminante. Concretamente 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 medianamente 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 (Morel, 2010, p 84).

### **El Hecho Imponible**

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

La finalidad o propósito ambiental debe ser proclamada por el legislador y estar contenido en toda la estructura del tributo para que tenga la característica de tributo ambiental y ajustado a nuestro ordenamiento constitucional (Morel, 2010, p 84).

Existen distintas modalidades de hecho imponible en los tributos ambientales:

a) El establecimiento de impuestos sobre un producto considerado generador de daños ambientales, ya sea sobre el producto final o sobre los materiales de producción del mismo. La crítica principal a este tipo de imposición radica en que el empresario puede trasladar el impuesto al consumidor, con lo que no se cumple el principio contaminador-pagador.

b) La alternativa de imponer un gravamen sobre un insumo, si bien puede modificar el comportamiento de un agente llevándolo a optar por un insumo alternativo menos contaminante, como contrapartida no consideraría el hecho de que un insumo

puede ocasionar contaminación en un proceso industrial pero no en otro. Se afectaría el criterio de optimización de una empresa sin justificación razonable (Altamirano, 2001, p 46).

c) La imposición de gravámenes, no en la etapa de producción sino en la de transporte y distribución de un producto, también merece las críticas señaladas en a) y b).

d) Una alternativa que supera los defectos de las imposiciones anteriores, sería la de gravar el hecho contaminador, esto es los efluentes. Este criterio, por un lado, permite recaudar fondos para destinarlos a actividad de saneamiento y, por otro, penaliza al sujeto contaminante. Su dificultad radica en la cuantificación del gravamen, ya que las emanaciones no tienen proporción alguna con las variables que normalmente constituyen la base imponible. En algunos casos sería posible cuantificar de manera aproximada el costo de eliminar la polución (contaminación de agua y aire), pero en otros resulta muy complejo (derrames de petróleo, destrucción de recursos ictícolas).

e) Finalmente, resultan más eficientes los impuestos diferenciales, esto es incluir un incentivo ambiental a impuestos ya existentes, como puede ser modificar alícuotas del impuesto al valor agregado según se produzcan automóviles con catalizadores o naftas sin plomo.

### **Competencia tributaria de los municipios**

De acuerdo al art. 123 de la Constitución Nacional reformado en 1.994, los municipios argentinos tienen las potestades tributarias que les otorgan sus respectivas provincias, es decir, no gozan de autonomía absoluta, sino de una autonomía reglada por cada provincia a la que pertenecen.

Dicha norma establece que “cada provincia dicta su propia constitución, conforme a lo dispuesto por el art. 5º asegurando la autonomía municipal y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero”.



Si bien dicho texto daría la razón a quienes sostienen que las facultades tributarias de los municipios son “derivadas”, un sector minoritario de la doctrina aún afirma que todos los entes del gobierno tienen facultades tributarias de la misma naturaleza jurídica, sin admitir grados o jerarquías. Tanto la Nación, como las provincias y municipios tienen *poder originario* o *inherente* por ser connatural al Estado en cualquiera de sus manifestaciones; las diferencias que pudieran existir no radican en la esencia del poder, sino en el ámbito de actuación de los organismos (Giuliani Fonrouge, 1987, II, p 1155).

El criterio de que las facultades tributarias de los municipios derivan del reconocimiento de los correspondientes ordenamientos provinciales ha sido aceptado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN, 1997).

Además de la limitación constitucional arriba referida, los municipios tienen recortadas sus potestades tributarias por distintas directivas de coordinación y armonización tributaria establecidas en normas genéricamente denominadas *supralocales* o *intrafederales*, como ser la Ley N° 23.548 de Coparticipación Federal de Impuestos y el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento del 13/08/93.

Del art. 9 inc. b) de la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos se desprende que, como regla general, las provincias y los municipios están impedidos de aplicar gravámenes análogos a los nacionales coparticipados. No pueden aplicar impuestos, tasas, contribuciones ni ningún otro tributo, cualquiera fuere su característica o denominación, sobre las mismas materias imposables sujetas a impuestos nacionales distribuidos ni las materias primas utilizadas en la elaboración de productos sujetos a los tributos a que se refiere esta ley.

La única excepción para los municipios es la posibilidad de recaudar tasas retributivas de servicios efectivamente prestados, mientras que las provincias pueden por excepción recaudar el impuesto sobre los ingresos brutos sobre las mismas materias imposables que los impuestos nacionales coparticipados.

Como consecuencia de ello, los municipios no están legitimados para recaudar un impuesto sobre los ingresos brutos ni, claro está, cualquier otro tributo análogo a éste, bajo cualquier artificiosa denominación que el legislador municipal pueda idear (Gianotti, 2007, p 803).

Las directivas de la Ley 23.548 son violadas por aquellas municipalidades que pretenden aplicar la tasa sin la prestación efectiva y concreta de los servicios de inspección para la seguridad, la salubridad, la higiene, ya que la tasa así pretendida tendría como presupuesto de procedencia sólo la venta de productos o la realización de servicios retribuidos, lo que la tornaría análoga al impuesto nacional al valor agregado o, en su caso, el mero desarrollo de actividades económicas en el municipio, lo que la tornaría idéntica al impuesto sobre los ingresos brutos, cuya aplicación se encuentra reservada a la provincia y no al municipio (Llanos, 2007, p 675).

En virtud del Pacto Fiscal Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento suscrito entre todas las provincias y el Estado Nacional, aquellas se obligan a “la derogación de las tasas municipales que afecten los mismos hechos económicos detallados en los párrafos anteriores, sea a través de la remisión del respectivo proyecto de ley a la legislatura provincial o a través de la recomendación a los municipios que cuenten con competencia para la creación o derogación de tales gravámenes. Igual actitud se seguirá respecto de las tasas municipales en general, en los casos que no constituyan la retribución de un servicio efectivamente prestado, o en aquellos supuestos en los que exceda el costo de su prestación” (Acto Declarativo primero punto 2 del Pacto, al cual se adhirió la Provincia de Tucumán por Ley N° 6.511).

Si bien para parte de la doctrina es dudosa la competencia de las provincias para obligar a los municipios (de la Vega de Díaz Ricci, 2006, p 294), la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación avaló este procedimiento con fundamento en la cláusula del progreso del art. 75 inc. 18 de la Constitución Nacional (CSJN, 1997).

El máximo tribunal nacional también ha sostenido que las cláusulas del Pacto Fiscal son directamente operativas y fuente de obligaciones para las partes firmantes y de derechos subjetivos para los particulares (CSJN, 1999).

Más allá de las limitaciones arriba señaladas, pueden los ordenamientos constitucionales provinciales reconocer competencia a los municipios para establecer tributos con miras a la protección del medio ambiente.

## **CONCLUSIONES**

En España, las Comunidades Autónomas, que carecían de un campo tributario propio, empezaron a adueñarse del campo de la tributación ambiental. Tales Comunidades nacieron a partir del reconocimiento de autonomía de regiones y nacionalidades que realizó la Constitución de 1.978 y en poco tiempo lograron aprobar sus respectivos Estatutos de Autonomía. Posteriormente aparecieron el Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente en la Comunidad de Baleares, el Impuesto sobre combustibles derivados del petróleo en Canarias, el Impuesto gallego sobre la contaminación atmosférica, entre otros.

De manera que hoy en España hablar de la tributación medioambiental es casi hablar de una de las principales manifestaciones de la tributación autónoma propia de la Comunidad Autónoma.

Ante la existencia de importantes limitaciones constitucionales y legales en la facultad tributaria de los municipios argentinos, como se ha señalado arriba, la tributación ambiental podría significar un campo propicio de desarrollo.

## **REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS**

- Altamirano AC. 2001. El derecho constitucional a un ambiente sano. En: Casas JO (Coord), *Derechos Humanos y Tributación. Revista Jurídica De Buenos Aires*. V.V.A.A., Lexis Nexis, Buenos Aires

- Antonio AR. 2007. Los impuestos ambientales. Editorial Osmar Buyatti, Buenos Aires
- Corte Suprema de Justicia de la Nación. 1999. Asociación de Grandes Usuarios de Energía Eléctrica de la República Argentina (AGUEERA) vs Provincia de Buenos Aires y otro, 19/08/99, Fallos 322:1781
- Corte Suprema de Justicia de la Nación. 1959. Lorenzo Larralde y Otros, sentencia del 2 de marzo de 1959, Fallos: 243:98.
- Corte Suprema de Justicia de la Nación. 1997. Telefónica de Argentina c/Municipalidad de General Pico, sentencia del 27/02/97
- Corte Suprema de Justicia de la Nación. 1997. Telefónica de Argentina v Municipalidad de Chascomús, 13/05/97, Fallos 320:619, Consider. 7º segundo párrafo
- De la Vega Ricci AM. 2006. *La autonomía municipal y el bloque constitucional local*. Ciudad Argentina, Buenos Aires-Madrid
- Gianotti GL. 2007. Tributos a la Publicidad y Propaganda. En: Bulit Goñi EJ (Dir), *Tasas Municipales*. V.V.A.A . Tomo 2. Lexis Nexis, Avellaneda, Provincia de Buenos Aires
- Giuliani Fonrouge CM. 1987. Derecho Financiero. Vol 2. 4ª ed. De Palma
- Llanos GJ. 2007. La Tasa por inspección de seguridad e higiene. En: Bulit Goñi EJ (Dir), , *Tasas Municipales*. V.V.A.A. Tomo 2. Lexis Nexis, Avellaneda, Provincia de Buenos Aires
- Morel RD. 2010. *Tributación Ambiental*. Editorial Osmar Buyatti, Buenos Aires