

REPÚBLICA ARGENTINA*

Mari sa Fabiana de ANGELIS
Sil vi na Erica CORONELLO

SUMARIO: I. *Antecedentes*. II. *Marco constitucional*. III. *Propuesta de regulación de tributos medioambientales en nuestra legislación*. IV. *Conclusiones*.

I. ANTECEDENTES

La legislación Argentina carece de disposiciones referidas a tributos medioambientales tanto a nivel nacional, como provincial y municipal. No obstante,

* La elaboración del documento fue realizada por las licenciadas Mari sa de Angelis y Sil vi na Coronello. El doctorando Juan Manuel Álvarez Echagüe participó como coordinador del proyecto. Es licenciado en derecho por la Universidad de Buenos Aires, doctorando en derecho tributario y financiero por la misma institución. Premio Asociación Argentina de Estudios Fiscales, año 2000 (rubro artículo). Autor de varios artículos de la materia y del libro “*La clausura en materia tributaria*”, Ad-Hoc, 2002. Profesortitular de la materia Política económica y tributaria de la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional de Lomas de Zamora.

te ello, en algunos casos la normativa municipal hace referencia al cuidado del medio ambiente entre los servicios prestados por el municipio y solventados por los tributos vigentes, sin que ello importe la existencia de tributos medioambientales en términos estrictos.

En tal entendimiento, resulta necesario incorporar el tratamiento del instituto de los tributos medioambientales, encuadrando los mismos de una manera apropiada dentro del denominado sistema económico y rentístico establecido por la Constitución nacional, y teniendo en cuenta la distribución de competencias medioambientales dispuesta por ésta.

II. MARCO CONSTITUCIONAL

En el marco constitucional encontramos los siguientes principios tributarios y medioambientales:

1. *Encuadre tributario*

A. El sistema de coordinación financiera establecido por la Constitución nacional

La distribución de competencias tributarias entre los distintos niveles de gobierno está regulada en los

artículos 5,¹ 75 incisos 1, 2, 3 y 18; 121,² 123³ y 129 de la Constitución nacional, y establecen:

I. Competencia del gobierno federal:

- Exclusiva para imponer tributos indirectos externos (derechos aduaneros) y concurrente para imponer tributos indirectos internos.
- Concurrente y excepcional para imponer contribuciones directas.

II. Competencia de los gobiernos provinciales:

- Exclusiva en aquellas cuestiones no delegadas.
- Exclusiva para imponer en forma ordinaria contribuciones directas externas.

¹ El artículo 5 de la Constitución nacional establece: “Cada provincia dictará para sí una Constitución bajo el sistema representativo, republicano, de acuerdo a los principios, declaraciones y garantías de la Constitución nacional, y que asegure su administración de justicia, su régimen municipal, y la educación primaria...”

² El artículo 121 dispone: “Las provincias conservan todo el poder no delegado por esta Constitución al Gobierno federal, y el que expresamente se hayan reservado por pactos especiales al tiempo de su incorporación.”

³ El artículo 123 de la carta magna dispone: “Cada provincia dicta su propia constitución, conforme a lo dispuesto por el artículo 5 asegurando la autonomía municipal y reglando el alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero.”

- Concurrente con el gobierno federal a efectos de imponer contribuciones indirectas internas.

III. Competencia tributaria municipal con los límites y alcances que determine cada una de las provincias.

B. Los principios constitucionales tributarios

1. Principio de legalidad: se encuentra consagrado en los artículos 4, 19, 52, 75 incisos 1 y 2, 76, 99 incisos 2 y 3 de la Constitución nacional.
2. Principio de igualdad: consagrado en los artículos 4, 15, 16 y 75 inciso 23 CN.
3. Principio de generalidad: contemplado en el artículo 75 incisos 18 y 19 CN.
4. Principio de proporcionalidad: está previsto por los artículos 4 y 75 inciso 2 CN.
5. Principio de no confiscatoriedad: se encuentra implícito en los artículos 14, 17, 28 y 33 CN.
6. Principio de equidad: previsto por los artículos 4 y 75 inciso 2 CN.
7. Principio de capacidad contributiva: se encuentra implícito en los artículos 4, 16 y 17 CN.

2. *Encuadre medioambiental*

A. *La distribución de competencias establecida por la Constitución nacional*

El artículo 41 de la Constitución nacional⁴ fue introducido con la reforma constitucional de 1994, reconociendo expresamente la defensa del medio ambiente y de los recursos naturales, que anteriormente se encontraba entre los derechos y garantías implícitos en el artículo 33 de la Constitución nacional.

A través de esta norma, se introduce el concepto de leyes de presupuestos mínimos de protección am-

⁴ El artículo 41 de la Constitución nacional dispone: “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 complementarlas, sin que aquéllas alteren las jurisdicciones locales. Se prohíbe el ingreso al territorio de residuos actual o potencialmente peligrosos, y de los radiactivos”.

biental, disponiendo que sea el Congreso el encargado de dictar dichas leyes federales o de fondo, válidas para todo el territorio nacional, correspondiendo a las provincias el dictado de normas complementarias, necesarias para hacer efectivos los presupuestos mínimos, en función de las necesidades ambientales locales.

En tal entendimiento, la competencia para el dictado de normas ambientales, ha sido parcialmente transferida a la nación para el dictado de los presupuestos mínimos, reservándose las provincias la competencia legislativa para dictar las normas complementarias y la totalidad de la competencia jurisdiccional (administrativa y judicial).

B. Los principios constitucionales medioambientales

El principio contaminador-pagador: se encuentra consagrado en el artículo 41 de nuestra carta magna, y en el artículo 16 de la Declaración de Río sobre el Medioambiente y el Desarrollo de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Ambiente y Desarrollo de Río de Janeiro (1992),⁵ incorporada a

⁵ El citado artículo dispone: “Las autoridades nacionales deberían procurar fomentar la internalización de los costos ambientales y el uso de instrumentos económicos, teniendo en cuenta el criterio de que el que contamina debe, en principio, cargar con los costos de la contaminación, teniendo debida-

nuestro ordenamiento normativo por el artículo 75 inciso 22 de la Constitución nacional.

C. La Ley de Política Ambiental Nacional (Ley de Presupuestos Mínimos)

En cumplimiento de la delegación constitucional, en fecha 27 de noviembre de 2002 fue promulgada la Ley número 25.675 de Política Ambiental Nacional, que establece los presupuestos mínimos para el logro de una gestión sustentable y adecuada del ambiente, la preservación y protección de la diversidad biológica y la implementación del desarrollo sustentable; definiendo como presupuesto mínimo “...toda norma que concede una tutela ambiental uniforme o común para todo el territorio nacional y tiene por objeto imponer condiciones necesarias para asegurar la protección ambiental...”.

En la norma citada se fijan los siguientes principios de política ambiental: principio de congruencia de la legislación provincial y municipal con la ley de presupuestos mínimos; principio de prevención de efectos negativos sobre el ambiente; principio precautorio para impedir la degradación del medioambiente; principio de equidad intergeneracional; principio de progresividad; principio de res-

mente en cuenta el interés público y sin distorsionar el comercio ni las inversiones internacionales”.

ponsabilidad del generador de efectos degradantes del ambiente; principio de subsidiariedad que implica la actuación subsidiaria del Estado con relación a la acción de los particulares; principio de sustentabilidad; principio de solidaridad entre la nación y las provincias; principio de cooperación con relación a los recursos naturales y sistemas ecológicos compartidos.

Asimismo, se establecen los siguientes instrumentos de política y gestión: ordenamiento ambiental; evaluación de impacto ambiental; educación e información; participación ciudadana; seguro ambiental y fondo de restauración; sistema federal ambiental; ratificación de acuerdos federales; autogestión; daño ambiental y fondo de compensación ambiental.

En relación con el sistema federal ambiental que se instituye mediante la ley en comento, debe tenerse presente que se dispone que el objetivo del mismo es el desarrollo de la coordinación de la política ambiental tendiente al logro del desarrollo sustentable entre el gobierno nacional, los gobiernos provinciales y el gobierno de la ciudad de Buenos Aires a cargo del Consejo Federal del Medio Ambiente.⁶

⁶ El Consejo Federal del Medio Ambiente es un organismo permanente para la concertación y elaboración de una política ambiental coordinada entre los Estados miembros.

Con respecto a las medidas de autogestión se dispone que las autoridades competentes establecerán medidas tendientes a: a) la instrumentación de sistemas de protección de la calidad ambiental que estén elaborados por los responsables de actividades productivas riesgosas; b) la implementación de compromisos voluntarios y la autorregulación que se ejecuta a través de políticas y programas de gestión ambiental; c) la adopción de medidas de promoción e incentivos. Además, se deberán tener en cuenta los mecanismos de certificación realizados por organismos independientes, debidamente acreditados y autorizados.

III. PROPUESTA DE REGULACIÓN DE TRIBUTOS MEDIOAMBIENTALES EN NUESTRA LEGISLACIÓN

1. *Ley Federal de Presupuestos Mínimos*

En concordancia con el marco constitucional y legal detallado precedentemente, la propuesta del texto base, podría introducirse en nuestra legislación mediante la incorporación del texto propuesto para la Ley de Política Ambiental Nacional número 25.675 comentada precedentemente o bien, mediante la sanción de una Ley Federal de Tributos

Medioambientales. En cualquiera de los casos el fin es disponer los lineamientos básicos necesarios para la implementación de los tributos medioambientales.

Cabe aclarar que los tributos medioambientales no constituirían una nueva categoría tributaria, sino que podrían identificarse con cualquiera de las especies tributarias tradicionales —impuestos, tasas y contribuciones—.

En este orden de ideas, la modificación que se propone, receptaría:

Por un lado, la distribución de competencias tributarias establecida en los artículos 4, 75, 121 y 123 de nuestra Constitución nacional y, por otro lado, los presupuestos mínimos exigidos por el artículo 41 del mismo ordenamiento, que tiene en cuenta nuestra idiosincrasia, establecida por nuestra ley fundamental.

Para el caso de introducirse la regulación de los tributos medioambientales mediante una modificación a la Ley de Política Ambiental número 25.675, resultaría necesario incorporar entre los objetivos de la política ambiental nacional previstos en el artículo 2o, de la ley, el siguiente inciso: 1) Establecer tributos medioambientales tendientes a desalentar hechos o actos que puedan afectar el derecho a un medioambiente sano, equilibrado y apto para el de-

sarrollo humano y las actividades productivas. También resultaría necesario incorporar expresamente al texto del artículo 4o. de la ley que enumera los principios medioambientales aplicables, “...el principio contaminador-pagador...”.

Finalmente, el texto propuesto se incorporaría a la ley como artículo 35, de la siguiente manera:

Se establece la creación de tributos medioambientales tendientes a desalentar hechos o actos que puedan afectar el derecho a un medioambiente sano, equilibrado y apto para el desarrollo humano y las actividades productivas, de acuerdo a los siguientes lineamientos:

- 1) Concepto. Tributos medioambientales son aquellos impuestos, tasas y contribuciones especiales cuyo hecho imponible esté constituido por actos o hechos que inciden negativamente sobre el medio ambiente o que provocan una actuación pública de tutela medioambiental.
- 2) Hecho imponible. El hecho imponible de los tributos medioambientales deberá tipificar los actos o hechos que inciden negativamente sobre el medio ambiente o que provocan la actuación pública de tutela medioambiental.

- 3) Obligación de recomponer. El cumplimiento con el pago de tributos medioambientales, no es óbice para la obligación de recomponer el medioambiente e indemnizar los daños causados como consecuencia del hecho imponible.
- 4) Supuestos de prohibición absoluta. No podrán gravarse conductas dañosas para el medio ambiente que se encuentren radicalmente prohibidas, sin perjuicio del deber prioritario del infractor de recomponer el medio ambiente a su estado anterior, e indemnizar los daños causados con arreglo a lo que establezca la correspondiente normativa.
- 5) Supuestos de no sujeción. La legislación de cada figura tributaria preverá como supuestos de no sujeción los casos en que los actos o hechos que inciden negativamente sobre el medio ambiente o que provocan la actuación pública de tutela medioambiental se produzcan de manera fortuita o en caso de fuerza mayor.
- 6) Requisitos para la creación de tributos medioambientales. Todo proyecto de establecimiento de tributos medioambientales deberá incluir, entre los antecedentes y estudios previos para su elaboración, un estudio téc-

nico económico medioambiental que justifique los criterios de cuantificación utilizados. Salvo ley en contrario, la falta de este requisito determinará la nulidad de pleno derecho de las disposiciones que precisen la cuantía del tributo medioambiental.

La determinación del tributo medioambiental deberá atender a la intensidad de la incidencia medioambiental objeto de gravamen y estará basada en las conclusiones del estudio técnico económico medioambiental que justifique los criterios de cuantificación utilizados. Salvo ley en contrario, la falta de este requisito determinará la nulidad de pleno derecho de las disposiciones que precisen la cuantía del tributo medioambiental.

- 7) Parámetros de cuantificación. La recaudación del tributo medioambiental no podrá exceder, en su conjunto, la mayor de las cantidades siguientes, que serán calculadas en el estudio técnico económico–medioambiental en la medida en que ello sea posible: el daño causado, el coste que hubiera supuesto para el conjunto de los contribuyentes evitar el daño causado, o el coste de las actividades públicas de tutela medioambiental. Cualquier desviación de este criterio o la imposibili-

dad de aplicarlo deberá atender a la incidencia individual de la contaminación, si bien podrán utilizarse criterios de progresividad medioambiental.

- 8) Principio de congruencia. Los tributos medioambientales a establecer por los distintos niveles de gobierno deben respetar el principio de congruencia tributaria. La falta de este requisito determinará la nulidad de pleno derecho de las disposiciones que precisen la cuantía del tributo medioambiental.
- 9) Ratificación por las Provincias. Se invita a las provincias a adherir al régimen por sí y por los municipios que las componen a través de la sanción de los tributos previstos, de conformidad con sus respectivas Constituciones.

Para el caso de introducirse la regulación de los tributos medioambientales mediante la sanción de una Ley Federal de Tributos Medioambientales, la norma estaría integrada por el texto de la propuesta en la manera indicada precedentemente, resultando cada uno de los incisos los distintos artículos que la integrarían.

A. *Normas locales complementarias*

Ahora bien, introducidos en la legislación los lineamientos básicos necesarios para la implementación de los tributos medioambientales, los gobiernos locales —provinciales y municipales— deberían sancionar en sus propias legislaciones los tributos medioambientales específicos.

a) Normas provinciales

En tal entendimiento, las normas complementarias deberían ser dictadas por cada una de las jurisdicciones provinciales,⁷ que deberían incorporar los tributos medioambientales específicos a sus respectivas legislaciones.

A modo de ejemplo señalamos el caso de la provincia de Buenos Aires. En la citada provincia la determinación, fiscalización y percepción de todos los tributos se encuentra regida por el Código Fiscal (Ley número 10.397 y modificatorias), que se divide en dos libros: el primero referido a la parte general y el segundo referido a la parte especial (caracterización de los distintos tipos de tributos). Dentro de este último libro del Código Fiscal y como

⁷ Actualmente las provincias argentinas ascienden a veinticuatro.

título VI “tributos medioambientales”, deberían introducirse las normas complementarias a la Ley Federal de Presupuestos Mínimos.

b) Normas municipales

Por otra parte, se señala que cada municipio podría incluir la regulación de los tributos medioambientales en su ordenanza impositiva o fiscal, de conformidad con las disposiciones provinciales que resulten aplicables.⁸ Como ejemplo, se puede señalar el caso del municipio de Moreno, ubicado en la provincia de Buenos Aires.

En el citado municipio, y conforme lo previsto por la Ley Orgánica de las Municipalidades de la provincia de Buenos Aires (Ley número 6.769/58 y modificatorias), las cuestiones tributarias de determinación, percepción y fiscalización municipal se encuentran regidas por la Ordenanza Fiscal. Dicha Ordenanza se encuentra integrada por el Libro 1o. que regula la parte general y el Libro 2o. que regula la parte específica. En éste último libro se introduciría como capítulo XIV, la regulación de los tributos medioambientales específicos.

⁸ Y de conformidad con lo dispuesto por el artículo 123 de la Constitución nacional.

IV. CONCLUSIONES

En orden al carácter federal del gobierno de la República Argentina, los tributos medioambientales podrían ser dictados tanto por el Estado nacional, como por las provincias y los municipios, de conformidad con la distribución de competencias entre los diferentes niveles de gobierno que establece la Constitución nacional.

En el presente trabajo se propone la sanción de una norma federal con vigencia en todo el territorio nacional, que contendría los lineamientos básicos, y que posteriormente sería complementada por normas locales (provinciales y/o municipales) que regularían los tributos ambientales específicos.