

EL DERECHO CONSTITUCIONAL A UN AMBIENTE SANO, DERECHOS HUMANOS Y SU VINCULACIÓN CON EL DERECHO TRIBUTARIO

Alejandro C. Altamirano

1. ENFOQUE METODOLÓGICO.

El objetivo del trabajo radica en enlazar los conceptos de derechos humanos con el derecho a un ambiente sano y el derecho tributario. Con tal fin trazo dos grandes capítulos. En el primero de ellos reflexiono, desde una inacabada perspectiva iusfilosófica, sobre los derechos humanos como expresión del Derecho natural. También analizo la constitucionalización del derecho-deber a la protección del medio ambiente y sus alcances. La segunda parte concentra el panorama de los tributos ambientales en sus diversas modalidades observando, como común denominador, la influencia de los denominados impuestos pigouvianos.

2. ENFOQUE GENERAL DE LOS DERECHOS HUMANOS, SU RELACIÓN CON EL DERECHO TRIBUTARIO Y ESPECÍFICAMENTE CON LOS TRIBUTOS AMBIENTALES.

FUNDAMENTACIÓN DE LOS DERECHOS HUMANOS Y EL DERECHO A UN MEDIO AMBIENTE SANO.

FINNIS expresa que "derechos humanos" es un modismo contemporáneo de "derechos naturales". El Derecho natural está conformado por aquellos valores y principios que no necesitan expresarse en la formulación normativa de las leyes diseñadas por el hombre, por lo que puede apelarse a ellos siempre, se encuentren o no expresados en términos

de derecho positivo. "Los derechos humanos o naturales son los derechos morales fundamentales y generales; se pueden llamar humanos o naturales los derechos morales particulares o concretos pero es más corriente llamarlos derechos morales, derivados, por supuesto, de las formas generales de derechos morales, de los derechos humanos: la distinción así trazada por el uso no es, sin embargo, muy firme o clara¹". Por esto no considero al concepto de derechos humanos como polisémico: derechos humanos son derechos naturales.

Los derechos fundamentales participan de los caracteres de ser inalienables, imprescriptibles e irrenunciables. Explica LOBO TORRES² que los derechos fundamentos o derechos humanos, derechos civiles, derecho a la libertad, derechos individuales, libertades públicas, son formas diferentes de expresar una misma realidad integrante del concepto de ciudadanía, afirmados desde los inicios del liberalismo. Ganaron su status constitucional al ser declarados por los grandes textos básicos de las naciones cultas. El respeto al contenido esencial implica un límite a la actividad del legislador limitadora de los derechos fundamentales pues este puede restringirlos en tanto respete su contenido esencial, en palabras de MARTINEZ PUJALTE³.

La noción en estudio recalca en la dignidad personal de todo ser humano, conforme señala MASSINI

- 1 FINNIS, John. Ley natural y derechos naturales, Traducción de Cristóbal Orrego Sánchez, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 2000, p. 228. "Cuando analizamos la lista de los derechos nos damos cuenta de qué es lo importante en la moderna concepción de los manifiestos de derechos humanos. Se trata simplemente de un modo de bosquejar los contornos del bien común, los varios aspectos del bien individual en comunidad". FINNIS, John. Op. cit. p. 198. Ver también su última obra Aquinas, Oxford University Press, 1998, capítulo V Towards Human Rights.
- 2 LOBO TORRES, Ricardo. Teoría dos direitos fundamentais, Renovar, p. 234. Es indudable que, desde el punto de vista metodológico, el aporte de ARISTÓTELES a la tradición iusnaturalista es liminar, pero no ocurre lo mismo en el plano de los contenidos en donde el discurso del Estagirita se muestra como obsoleto. Esto por dos razones; en primer lugar, el carácter práctico del iusnaturalismo, como realidad abierta a las circunstancias espacio-temporales, en otros términos, a la historia y en segundo lugar por la disolución del falso problema creado por el racionalismo en relación con la existencia de dos órdenes normativos contrapuestos, esto es, el natural y el positivo. "La sociedad no culmina en el

momento del Estado, sino que se destaca la común pertenencia del hombre a dos ciudades, reinos o repúblicas, el del Estado y el de los sabios, el de la razón y el de Dios. La importancia de este planteamiento iusnaturalista radica en que sólo él justifica suficientemente la realidad de los derechos humanos como derechos reconocidos y no simplemente concedidos por el Estado en relación con la persona". BALLESTEROS, Jesús. Sobre el sentido del Derecho. Tecnos, Madrid, segunda edición, 1990, p. 111. En este sentido ver CORTS GRAU, José en Las modernas declaraciones de derechos y el derecho natural, Derechos humanos, Valencia, Academia de Legislación, 1969, p. 25 y s.s.; PÉREZ LUÑO, A. E. Los derechos humanos, significación, estatuto jurídico y sistema, Sevilla, 1979; PECES-BARBA, Gregorio en Derechos fundamentales, Madrid, Latina, 1980.

- 3 MARTÍNEZ-PUJALTE, Antonio Luis. La garantía del contenido esencial de los derechos fundamentales. Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1997, p. 20. Interpretando el art. 53.1 de la Constitución española que expresa que "los derechos y libertades... vinculan a todos los poderes públicos. Sólo por ley, que en todo caso deberá respetar su contenido esencial, podrá regularse el ejercicio de tales dere-

CORREAS. Se trata de "ciertos derechos cuyo fundamento o justificación objetiva, tanto mediata como inmediata, se vincula al carácter personal del viviente humano y a la dignidad que corresponde a toda persona⁴. Es evidente que los derechos humanos no dependen de su reconocimiento por los ordenamientos jurídicos positivos toda vez que son exigibles se encuentren legislados o no; más aún, como bien señala HERVADA, son exigibles aún cuando un derecho positivo concreto los deniegue"⁵. En igual sentido son los aportes de GANDRA DA SILVA MARTÍNS⁶, HOYOS CASTAÑEDA⁷, BEAUCHOT⁸, VIGO⁹, entre tantos. Asimismo CARRIÓ¹⁰ entiende que los titulares de los derechos humanos son todos los hombres, basta con serlo para poder invocarlos, con independencia de circunstancias de sexo, raza, credo religioso o político, status social, económico o cultural, etc. Todos los hombres tienen igual título sobre tales derechos. "Son derechos de naturaleza moral y no criaturas del derecho positivo, en el sentido de que su fundamento último no emana de las normas de éste a punto tal de que mientras no han sido consagrados por él y en la medida en que no lo han sido sirven para criticarlo y justificar su reforma. La fundamentación de los derechos humanos está intrínsecamente conectada con ciertas características definitorias del discurso o razonamiento moral en el que deben ser fundamentados". Encuentra el fundamento en tres principios fundamentales: la inviolabilidad, la autonomía y la dignidad de la persona.

chos y libertades..." Dice MARTÍNEZ-PUJALTE que la cláusula de respeto al contenido esencial "se presenta tan sólo como un límite a la actividad normativa del legislador: el legislador, cuando regule el ejercicio de los derechos fundamentales, deberá respetar el contenido esencial de tales derechos".

- 4 MASSINI CORREAS, Carlos I. El Derecho natural y sus dimensiones actuales. Abaco, Buenos Aires, 1999, p. 202. Hacer el bien y evitar el mal como que todo hombre debe salvaguardar el carácter de persona de todo hombre, son principios autoevidentes, pues se conoce de modo directo apenas se comprende el significado de la locución "persona" y la locución "salvaguardar". "El fundamento inmediato o título de todo derecho humano radica, precisamente, en la condición de persona que reviste todo ente que pertenece a la especie humana; esto se hace evidente no bien se consideran las principales declaraciones de derechos y, en general, todos aquellos textos en los que se habla o discute acerca de los derechos humanos: en efecto, allí se reconocen esos derechos a las personas humanas sin exigirse más determinación que la de ser personas y cuando aparece requerida alguna calificación especial "mujer embarazada", "persona en edad núbil", "padres", etc. Es porque esa calidad se vincula directamente con alguna de las dimensiones centrales del desarrollo o perfeccionamiento de la personeadad", cfr. p. 203.
- 5 HERVADA, Javier. Problemas que una nota esencial de los derechos humanos plantea a la filosofía del derecho, en Escritos de Derecho natural. EUNSA, Pamplona, 1986, p. 427.
- 6 GANDRA DA SILVA MARTÍNS, Ives. A ética no Direito e na Economia, Pionera, San Pablo, Brasil, 1999, p. 9.
- 7 HOYOS CASTAÑEDA, Ilva M. Entre la naturaleza y la dignidad. Reflexiones sobre el fundamento de los derechos humanos, en Las razones del derecho natural, obra colectiva coordinada por Renato Rabi-Baldi Cabanillas, Abaco, 2000, p. 181.

Los derechos humanos contenidos en los principios del Derecho orientan y legitiman intrínsecamente la creación jurídica; más concretamente, ellos reclaman un efectivo reconocimiento y respeto cuando se dirimen los conflictos que convocan a los interpretes. Si la tarea del jurista consiste, básicamente, y en sus diferentes niveles en una labor de "determinación", el balance acerca del nivel de corrección alcanzado por ese Derecho histórico se hará teniendo en mira en que medida la decisión jurídica final e individual consagra o no contradice a los derechos humanos¹¹.

Otra visión radica en proyectarlos desde una construcción que fragua en la constitución de una nación, visualizarlos como la punta hodierna de crecimiento de una línea que arrancó originalmente con los derechos civiles y políticos del constitucionalismo, luego transitó por los derechos lato sensu sociales para finalmente arribar a los derechos humanos¹². En otros términos, considerarlos como un derecho creado por la Constitución exigiendo al ordenamiento jurídico una determinación hermenéutica y una construcción dogmática porque los tribunales deberían identificar qué cosa es un "derecho fundamental" y cual no¹³, con mayor énfasis la relativista posición de FERRAJOLI¹⁴ quien entiende que "son derechos fundamentales aquellos derechos subjetivos que las normas de un determinado ordenamiento jurídico atribuyen universalmente a todos en tanto personas, ciudadanos y/o personas capaces de obrar".

- 8 BEAUCHOT, Mauricio. Sobre la fundamentación filosófica de los derechos humanos, en Las razones del derecho natural, obra colectiva coordinada por Renato Rabi-Baldi Cabanillas, Abaco, 2000, p. 213. También del mismo autor Filosofía y derechos humanos (Los derechos humanos y su fundamentación filosófica). Siglo Veintiuno Editores, México, 1993.
- 9 VIGO, Rodolfo L. Los principios jurídicos. Depalma, Buenos Aires, 2000, p. 27. "Los derechos humanos naturales o fundamentales no son "creados" por ninguna autoridad estatal o social, sino que simplemente corresponde que los reconozcan por medio del derecho positivo, pues su existencia deriva de la naturaleza humana. El hombre se presenta ante sus semejantes como titular de ciertos derechos o suyos cuyo título es ser simplemente miembro de la especie humana, y exige el respeto de ellos dado que su violación compromete su propia humanidad. Precisamente los "principios jurídicos en sentido estricto" tienen por objeto aquellos bienes básicos o derechos que inhiere en la naturaleza humana y, consecuentemente, implican las conductas que se debe o no realizar para garantizar el respeto de ellos. La razón humana está en condiciones de reconocer y formular de manera fácil e inmediata aquellos principios del derecho o derechos humanos en la medida en que penetre en la naturaleza humana y la lea jurídicamente, o sea, esclareciendo aquellos "suyos" o "atribuciones" que tienen en igualdad todos los hombres".
- 10 CARRIÓ, Genaro R. Los derechos humanos y su protección. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1990, pp. 14 y 15.
- 11 DELGADO BARRIO, Javier y VIGO, Rodolfo L. Sobre los principios jurídicos, Abeledo Perrot, 1998, p. 144.
- 12 LUGONES, Narciso L. El Derecho ambiental como Derecho humano. Jurisprudencia Argentina, N° 6236, Número especial, Segunda Parte, p. 20.
- 13 JIMÉNEZ CAMPO, Javier. Derechos fundamentales. Concepto y garantías. Trotta, Madrid, 1999.
- 14 FERRAJOLI, Luigi. Los fundamentos de los derechos fundamentales, Trotta, Madrid, 2001. Ante la pregunta ¿qué dere-



Una mínima plataforma de lanzamiento conceptual para la cuestión en análisis es necesaria pues quiero expresamente alejarme, al tratar los impuestos ambientales, de las teorizaciones sobre el ecologismo como ideología naturalista. No soslayo la preocupación por el problema ecológico, muy por el contrario, existen deberes morales de raigambre claramente ecológica, colocando al hombre en la creación como dueño y custodio inteligente de la misma. Pero en forma expresa quiero independizarme de cualquier reflexión encaminada a una especie de sobre exaltación panteísta de la naturaleza que excede la mera protección del medio ambiente. La naturaleza está al servicio del hombre por lo que no creo adecuado invertir estos roles, lo que no implica ejercer la mayor prudencia en su utilización para su resguardo a favor de las futuras generaciones. La utilización de la naturaleza es inherente a la persona como también lo es evitar su abuso todo lo cual implica respetar sus ritmos, equilibrio y complejidad.

Ahora bien, el borde delimitador entre la ecología, entendida como el noble y positivo afán del amor por la naturaleza y la preocupación por el futuro del hombre, con una suerte de ideología difusa fundada en apotegmas doctrinales naturalistas y materialistas –quizás podrían comprenderse bajo el signo de ecologismo– es complejo de precisar¹⁵. Tales premisas marcadamente materialistas, colocan a la naturaleza en un plano casi superior al hombre lo cual, opino, desde una perspectiva axiológica es

inaceptable. El común denominador de estas tendencias ecologistas es la visión apocalíptica o catastrófica del futuro. Ya en el Génesis dos preceptos mandan “Creced y multiplicaos y dominad la tierra” (Gen 1,28), sobre lo cual S.S. JUAN XXIII enseña que “el segundo de estos preceptos no se dio para destruir los bienes naturales, sino para satisfacer con ellos las necesidades de la vida humana”¹⁶. Observan estas tendencias la escasez de alimentos, el desgaste de la tierra, la contaminación avasallante, el agotamiento de los recursos no renovables, el holocausto nuclear. Insólitamente muchas veces estas tendencias aceptan la tecnología anticonceptiva y abortiva, lo cual denota una contradicción notable.

En este sentido (primero el hombre, en el marco de la naturaleza que a él le sirve, siendo su deber respetar el uso racional e inteligente de la misma) se ha pronunciado una sentencia judicial reciente, relativa a la protección forestal frente al trazado de autopistas¹⁷. En el caso, el tribunal llamado a intervenir –sin dejar de considerar el trascendente valor de la preservación de especies arbóreas privilegió la necesidad de comunicación vial de la comunidad. Ante dos valores (necesidad del hombre y protección de los árboles, acentuó el primero, lo cual es de toda lógica).

Traspassando ahora el concepto de derecho humano formulo el interrogante para seguir avanzando en la fundamentación. ¿En dónde ancla, desde la perspectiva de los derechos humanos, la obligación

chos son fundamentales? Responde que “se suele dar dos respuestas distintas, ambas sustanciales, según se la interprete en el sentido de “cuales son” o en el sentido de “cuáles deben ser” esos derechos. Una primer respuesta, que podemos llamar “iuspositivista”, es aquella según la cual “son” derechos fundamentales, por ejemplo en el ordenamiento italiano, la libertad personal, la libertad de expresión, de reunión y de asociación, los derechos a la salud, a la educación y a la seguridad social establecidos por los artículos 13º, 21º, 17º, 18º, 32º y 34º de la Constitución. La segunda respuesta, de tipo “axiológico” o, si se prefiere, “iusnaturalista”, es que se deben considerar fundamentales, por ejemplo, el derecho a la vida, la libertad de conciencia, las otras libertades civiles, los derechos a la subsistencia y otros similares, gracias a los cuales se aseguran la dignidad de la persona, o la igualdad, la paz u otros valores ético-políticos que se decida, precisamente, asumir como “fundamentales”. Ninguna de estas dos respuestas pertenece a la teoría del derecho. La primera respuesta es una tesis jurídica de dogmática positiva. La segunda es una tesis moral o política, de filosofía de la justicia. La primera es una respuesta empírica de tipo asertivo, verificable o refutable con referencia al ordenamiento objeto de indagación. La segunda es una respuesta axiológica, de tipo normativo y, por consiguiente, ni verdadera ni falsa...” (pp. 289 - 290)

15 IBÁÑEZ LANGLOIS, José Miguel. Doctrina Social de la Iglesia, Ediciones Universidad Católica de Chile, 1988, p. 205, expresa que “La ecología reúne disciplinas muy diversas, ciencias de la naturaleza y ciencias humanas, en torno a una preocupación fundamental por la labor destructiva del hombre sobre la naturaleza y, al contrario, por la necesidad de preservarla como medio ambiente y como fuente de recursos. Cabría desglosar así sus inquietudes esenciales: la tierra cultivable y la futura producción de alimentos, la contaminación de las grandes ciudades, de los ríos y aún mares, y de la propia atmósfera terrestre; los recursos de la naturaleza, sobre todo los de carácter no renovable, el posible agota-

miento de las fuentes de energía, los problemas del crecimiento demográfico y la posibilidad del uso destructivo de la energía atómica”. También en la Octogésima adveniens, S.S. PABLO VI (Nº21) expresa “Se hace sentir otra transformación, consecuencia tan dramática como inesperada de la actividad humana. Bruscamente, el hombre adquiere conciencia de ella, debido a una explotación inconsiderada de la naturaleza, corre el riesgo de destruirla y de ser a su vez víctima de esta degradación. No sólo el ambiente físico constituye una amenaza permanente: contaminaciones y desechos, nuevas enfermedades, poder destructor absoluto, es el propio consorcio humano el que el hombre no domina ya, creando de esta manera para el mañana un ambiente que podría resultarle intolerable”. Sobre el naturalismo en la *Rerum novarum* (Nº 4) S.S. LEÓN XIII escribe que “La naturaleza animal, sin embargo, por elevada que sea la medida en que se la posea, dista tanto de contener y abarcar en sí la naturaleza humana, que es muy inferior a ella y nacida para servirle y obedecer”. En otros términos, la naturaleza es para el hombre y no el hombre para la naturaleza. 16 *Mater et magistra*, Nº 197.

17 “Louzán, Carlos A. C/ Ministerio de Economía s/ acción de amparo”, Cámara Federal de San Martín, Sala I, del 26.7.93, ED 156-53. Expresa la Excelentísima Cámara, al revocar el fallo de primera instancia que había hecho lugar a una acción de amparo contra el llamado a licitación del Acceso vial Norte a la Capital Federal por la amenaza de erradicación de 4.000 especies arbóreas existentes en la zona a la cual se pretendía someter al régimen concesión de la obra. Sentenció la Excelentísima Cámara: “La vida vegetal es regularmente positiva para la existencia humana, pero no es, obviamente, un bien cuya positividad quepa afirmar a todo evento, sin considerar su acomodamiento con otros bienes igualmente valiosos. Las múltiples necesidades de la vida humana exigen por lo común para su satisfacción evaluar entre diversos valores, muchas veces contrapuestos, y optar por la medida en que cada uno es tenido en cuenta. Así en el caso, no se pueden

de tutela del medio ambiente? Encuentro una serie de notas distintivas liminares e insoslayables del derecho ambiental –siguiendo las consecuencias en el ámbito jurídico que apunta RABBI-BALDI CABANILLAS¹⁸- que sirven para orientar la respuesta de este interrogante: a) el derecho a la protección del medio ambiente es un derecho humano; b) es un deber de los agentes económicos que deben tomar nota de aquel derecho y obrar en consecuencia; c) ese derecho humano reposa en el respeto al derecho de propiedad; d) reposa asimismo en una especie de deber de solidaridad internacional; e) también es un derecho humano que coopera a la realización del bien común; f) la morigeración del concepto de soberanía en beneficio del de cooperación internacional y g) en la ética de la solidaridad.

- a) El derecho a gozar de un ambiente sano configura la existencia de un derecho humano digno de tutela y no de un derecho del ambiente; derecho alude al sistema racional de relaciones, en términos de HERVADA¹⁹, es decir, supone un conjunto de vínculos estructurados por sujetos libre y responsables por lo que resulta infundado referirse a "derecho del ambiente". Dicho derecho humano consituye un derecho al ambiente sano pues sin éste el hombre no podría alcanzar su perfeccionamiento. Expresa RABBI BALDI que desde hace ya un tiempo se ha desarrollado la idea de un derecho natural fundamental a gozar de un ambiente sano, esto es, de un entorno que disponga de condiciones de habitabilidad capaces de permitir la vida y el desarrollo armónico de la persona. En otros términos, no se trata solo de vivir sino que hemos de procurar alcanzar lo que ya Aristóteles (Política, 1252 a 1-3 b 27-1253 a 1) conocía como la "vida buena"²⁰. En términos de FINNIS²¹ observo aquí uno de los bienes auto-

evidentes o formas básicas de bien para el hombre, el primero, la vida, valor básico correspondiente al impulso de la propia preservación del hombre.

- b) El derecho ambiental importa un deber, es precisamente el carácter sagrado y trascendente de la persona lo que impone el deber de los demás a respetar el medio ambiente; el carácter especialísimo del derecho ambiental implica que este deber no sólo es actual sino futuro, es decir, las relaciones jurídicas que tengan por objeto el ecosistema tienen vocación de perennidad.
- c) Es evidente el carácter agotable de los recursos naturales, su cuidado resulta relevante y coherente. El correlato de esta visión, en el mundo del derecho, pasa por el concepto jurídico de propiedad. Así, las primeras declaraciones de derechos se inscriben, en efecto, en la protección al derecho de propiedad. En tal sentido obsérvese que la de Virginia (1776) expresa en su artículo 1º que: "todos los hombres son por naturaleza igualmente libres e independientes y tienen ciertos derechos innatos, de los cuales, cuando entran en un estado de sociedad, no pueden privar o desposeer a su posteridad por ningún pacto, a saber: el goce de la vida y la libertad, con los medios de adquirir y poseer la propiedad y de buscar y obtener la felicidad"; la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, en su artículo 2º establece que "la finalidad de toda asociación política es la conservación de los derechos naturales e imprescriptibles del hombre. Estos derechos son la libertad, la propiedad, la seguridad y la resistencia a la opresión"²².

ignorar las exigencias de comunicación exigencias en la sociedad, y muchas otras cuya satisfacción puede requerir la preferición de la protección de bienes intrínsecamente valiosos. Por esto el control de los jueces sobre una actividad que es propia de otros poderes del Estado, debe siempre tener presente esta variedad y contraposición de valores a fin de no conceder extremo amparo a unos en detrimento de otros, máxime cuando, como en este caso, el acto atacado –si se cumplen las recomendaciones técnicas- evitará que se agrave la situación que aquí se intenta preservar".

- 18 RABBI BALDI CABANILLAS, Renato. Notas para una fundamentación del Derecho ambiental. Revista O Direito, Año 128, 1996 I-II, Lisboa, p. 67-68.
- 19 HERVADA, Javier. Introducción crítica al derecho natural. Eunsa, Pamplona, 6ª edición, 1990, p. 66. BALLESTEROS, Jesús. Sobre el sentido..., pp. 106-107, señala que "el derecho natural no pretende en modo alguno ser un orden jurídico distinto y separado respecto al derecho positivo, sino que no es otra cosa que la raíz del único orden jurídico". El ordenamiento es como un árbol. El árbol es un todo, tronco, copa, ramificación de raíces que no se ven pues están bajo tierra y son estas las que sostienen al todo porque precisamente las raíces son las que ponen en comunicación la vida del árbol con la vida secreta de la tierra. En palabras de Ronald DWORKIN (Los derechos en serio, Planeta Agostini, 1993) el sistema jurídico es percibido por los jueces no sólo como el derecho explícito, reconocido como tal por el positivista e identificado por referencia a las fuentes sociales del derecho

tales como la legislación, la costumbre y la jurisprudencia, sino también por un conjunto de principios jerárquicamente ordenados que están implícitos o son presupuestos por el derecho explícito. La especificación de este conjunto de principios implícitos constituye una teoría general del sistema jurídico como un todo. "No hay por tanto dos órdenes jurídicos, el natural y el positivo, sino exclusivamente un único orden. De ahí que las notas señaladas como rasgos de lo jurídico -relevancia social, indiferencia del motivo, tipicidad, coactividad, reciprocidad o simetría del comportamiento- sean rasgos que afecten a la totalidad de dicho orden. Sin embargo, dentro de ese único orden jurídico cabe distinguir la raíz y el tronco, lo implícito y lo explícito, lo originario y permanente y lo derivado y contingente, lo natural y lo positivo, lo dado y lo puesto".

- 20 RABBI BALDI CABANILLAS, Renato. Notas para una fundamentación... p. 48. En el pensamiento jurídico, tanto de tradición romanista como el anglosajón, hasta la finalización de la segunda guerra mundial, prevalecieron los modelos dogmático y cientifista. Esta visión fue paulatinamente superada por una reinstalación de la búsqueda de la justicia, en consecuencia, por una revalorización de la persona como centro del sistema jurídico y, necesariamente, todo ello implica reflexionar sobre los derechos humanos.
- 21 FINNIS, John. Op. cit., p. 118.
- 22 RABBI BALDI CABANILLAS, Renato. Notas para una fundamentación... p. 52.



d) No puede soslayarse la referencia al principio de solidaridad, como un fundamento de protección del medioambiente, por ser el ecosistema un todo unitario, circunstancia que implica una cooperación no solo interpersonal, vecinal, sino también regional, continental, en suma mundial. Parece claro que la cuestión ecológica escapa por completo al prisma de la modernidad, por lo que no puede sorprender que, desde el ámbito jurídico, se haya considerado al derecho fundamental a un ambiente sano y equilibrado (terminología de nuestro actual texto constitucional) como un derecho que, desde un punto de vista cronológico, pertenece a los de la denominada tercera generación y, desde una consideración sustancial, a los llamados derechos de solidaridad. Expresa JIMÉNEZ HERNÁNDEZ²³ que es evidente un vínculo recíproco de cooperación por parte del ser humano para con sus semejantes en relación a las actividades y los resultados que de esta derivan en relación con el daño que pudiere causarse al medio ambiente.

La alusión a las generaciones resulta apropiada porque denota la fecundidad de la teoría de los derechos humanos, en la medida en que ésta ha sabido permanecer abierta a una permanente intelección del ser del hombre, de suerte de captar sus necesidades y sus potencialidades. Pero sería incorrecto equi-

“...el derecho de un ambiente sano es un derecho individual de dimensión colectiva, afecta a todas las personas sin distingos...”

parar este tránsito a una mera sucesión temporal ya que, en el paso de los derecho de primera a los de segunda generación, hay un evidente giro en la fundamentación de aquellos, que los derechos de tercera generación no han hecho sino profundizar²⁴.

e) La defensa del ecosistema implica la defensa de un bien común internacional, dado que su protección sólo puede alcanzarse y garantizarse en el seno de la comunidad internacional²⁵. “En definitiva, el papel “redentor” de la ciencia para el logro del desarrollo económico se encomienda, en el ámbito jurídico, al derecho de propiedad. En ambos casos, se trata de meros instrumentos orientados a la búsqueda de un objetivo común: la felicidad humana. El hombre ilustrado es, pues, consciente de su actitud y consecuente con ella. Y en ambos casos, la

naturaleza asume un sentido semejante: es un mero punto de partida; no el ámbito en el que éste se desarrolla, en el que coexiste y con la que coexiste”²⁶. Los daños ecológicos trascienden las fronteras de un país, se ha previsto en el derecho internacional en materia de fronteras desde algún

tiempo que los estados no gozan de libertad ilimitada en su territorio. El principio de soberanía es limitado en razón de que un estado no podría tomar medidas en su territorio o apoyar actividades privadas que impliquen graves daños al medio ambiente²⁷.

23 JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, Jorge. El tributo como instrumento de protección ambiental. Comares, Granada, 1998, p. 42. En igual sentido me parece muy interesante las reflexiones de DURÁN MARTÍNEZ, Augusto en Derechos Humanos y Medio Ambiente, publicada en la Revista de Derecho Público, Fundación de Cultura Universitaria, año 1999, número 15, Montevideo, Uruguay cuando afirma que “una ciudad por ejemplo es un producto artificial... que facilita la vida humana. No cabe duda que Tarzán respira en la selva un aire más puro que el que respiramos en las ciudades. Pero también no cabe duda que en virtud de nuestra sociabilidad que deriva de nuestra condición de animal racional, nuestra vida en la ciudad es más acorde a la naturaleza humana que la llevada por Tarzán.”

24 RABBI BALDI CABANILLAS, Renato. Notas para una fundamentación... pp. 63-64.

25 RABBI BALDI CABANILLAS, Renato. Notas para una fundamentación... p. 62; BOGGIANO, Antonio. Por qué una teoría del derecho. Introducción a un derecho constitucional. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1992, ps. 29 y 30. En igual sentido señala DELGADO, José Augusto en Direitos Fundamentais do Contribuinte, coordinador general Ives GANDRA DA SILVA MARTÍNS, Pesquisas Tributárias Nova Série - 6 Editora Revista Dos Tribunais/Centro de Extensão Universitaria, San Pablo, Brasil, 2000, p. 87, que el trato de los Derechos Fundamentales, de cualquier naturaleza que fueren (humanos, tributarios, sociales, educacionales, morales, económicos, etc.) pertenecen siempre a una categoría internacional, por formar parte de una de las mayores preocu-

paciones de la humanidad en el sentido de su preservación. De igual modo es una actitud de los que se preocupan con los nuevos rumbos de la Democracia a desarrollarse en el Siglo XXI. Expresamente, la Conferencia de Estocolmo estableció que “el hombre tiene el derecho fundamental a la libertad, a la igualdad y al disfrute de condiciones de vida adecuadas en un medio de calidad tal que le permita llevar una vida digna y gozar de bienestar”. Cfr. Naciones Unidas, Report of the United Nations Conference on the Human Environment. Documento A/Conf. 48/14, Capítulo 1, New York, 1979.

26 RABBI BALDI CABANILLAS, Renato. Notas para una fundamentación... p. 52.

27 HERDEGEN, Matthias. Derecho Económico Internacional. Biblioteca Jurídica Dike, Konrad Adenauer Stiftung, 2ª edición española, 1998, Medellín, Colombia, p. 129 y s.s. Recuerda el autor alemán, profesor de Derecho Internacional de la Universidad de Constanza que “Se trata de un mandato de consideración de la relación de vecindad entre los estados, el cual requiere respectivamente de una materialización mediante el análisis de cada caso. Con el objeto de proteger el medio ambiente se ha celebrado un gran número de tratados internacionales. Las obligaciones contenidas en éstos se han formulado en reglas generales. Se deben citar en este contexto, por ejemplo, los acuerdos para evitar la contaminación marítima y la contaminación por aire, así como el Convenio de Viena para la Protección de la Capa de Ozono de 1985 y el correspondiente Protocolo de Montreal de 1987 sobre materiales que conducen a la reducción de la capa de Ozo-

La formulación de estos derechos fundamentales en las convenciones internacionales adoptan, básicamente, dos maneras: (a) "toda persona tiene derecho a..." y (b) "nadie será...". Estas expresiones, señala FINNIS nos advierten de la existencia de derechos que son "absolutos" (nadie puede ser torturado) y otros "inalienables" (que están sujetos a limitaciones en su ejercicio), considerando que las razones de la limitación son: "(i) asegurar el debido reconocimiento y el respeto de los derechos y libertades de los demás; (ii) satisfacer las justas exigencias de la moral en una sociedad democrática; (iii) satisfacer las justas exigencias del orden público en una sociedad democrática y (iv) satisfacer las justas exigencias del bienestar general en una sociedad democrática"²⁸.

f) Este concepto de bien común internacional proyecta, desde otra perspectiva, nuevamente el de solidaridad. Desde el derecho, sobre la base de un sustrato individualista, se percibe que los derechos humanos fueron los derechos del ciudadano aislado y sus reivindicaciones alcanzaron un tono necesariamente absoluto: la propiedad es el ejemplo por antonomasia. Con todo, y en lo que concierne a la cuestión de la naturaleza, se ha recordado también que este planteamiento exige una mutación radical: la defensa del ecosistema, en efecto, obliga hoy a una cooperación global pues, de lo contrario, cualquier esfuerzo en tal sentido sería vano. Precisamente, es en este horizonte en el que debe explicarse la divulgación del concepto de "patrimonio común de la humanidad", el cual, señala dentro del ámbito del derecho internacional, el pasaje de la idea de soberanía a la de cooperación.

Se trata de un derecho individual de dimensión colectiva, este derecho humano básico afecta a

no... El Convenio de Basilea para el Control de la Exportación y Disposición de Residuos Peligrosos de 1989... El Acuerdo de París sobre la Responsabilidad Frente a Terceros en el Ambito del Derecho Nuclear de 1960 y el Acuerdo Internacional sobre la Responsabilidad Civil por la Contaminación por Petróleo de 1969... El Acta de la Unión Europea de 1986, Tratado de la CE, art. 130 y s.s.... La Conferencia de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente y el Desarrollo (UNCED) que se reunió en junio de 1992 en Rio de Janeiro... El Convenio Marco de las Naciones Unidas para los Cambios Climáticos y el Acuerdo sobre Diversidad Biológica" entre otros.

28 FINNIS, John. Op. cit., p. 241.

29 RABBI BALDI CABANILLAS, Renato. Notas para una fundamentación... ps. 64-66. Esta solidaridad no es sólo actual sino futura, ya que de nuestro obrar presente depende, en buena medida, la suerte de los que vendrán.

30 BALLESTEROS, Jesús. "Sobre el sentido...", p. 94.

31 En la Constitución española, art. 45.1 se establece el "deber" de conservar el medio ambiente. Textualmente dispone: "1) Todos tienen el derecho a disfrutar de un ambiente adecuado para el desarrollo de la persona, así como el deber de conservarlo. 2) Los poderes públicos velarán por la utilización racional de todos los recursos naturales con el fin de proteger y mejorar la calidad de vida y defender y restaurar el medio ambiente apoyándose en la indispensable solidaridad colectiva

todas las personas sin distingos. Por esta razón la protección del medio ambiente trasciende a la obligación exclusiva de naciones ricas, pues compete a todas, sin diferencias.

g) "La exigencia de un derecho ambiental supone, en el horizonte de la ética de la solidaridad, en primer lugar, esa revalorización de la idea de responsabilidad o de deber en el ejercicio de los actos sociales que directa e indirectamente afectan el ambiente en el que aquellos se realizan. En definitiva, si los derechos humanos se reputan -como de hecho ocurre- inalienables, también habrá de serlo el ambiente en el que actúan. A ello, precisamente, hace referencia la noción de "derecho de las futuras generaciones", en cuanto nos plantea que el mismo ecosistema no es patrimonio -propiedad- de una generación sino por el contrario "patrimonio común" de todas"²⁹. "De las diversas concepciones de la ética, nos parece únicamente rechazable la posición positivista, ya que tiende a hacer de la sociedad el fundamento y el sujeto principal de la ética, lo que, se quiera o no, conduce a una sustancialización de lo colectivo, que conduce a la pérdida de respeto a la superior primacía de la persona"³⁰.

CONSTITUCIONALIZACIÓN DE LA ASPIRACIÓN DE PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE.

Pueden observarse dos reacciones, desde la visión constitucional, a la protección del medio ambiente. Algunas lo positivizan, incorporando normas explícitas tuitivas del ecosistema, ambiente o medio ambiente como el caso de la Constitución española³¹ y portuguesa³², por citar algunas. Otras no lo hacen, aunque no por ello dejan de interesarse por la tutela del hábitat, por el contrario, lo amparan

va. 3) Para quienes violen lo dispuesto en el apartado anterior, en los términos que la ley fije, se establecerán sanciones penales o, en su caso, administrativas, así como la obligación de reparar el daño causado". Dice al respecto CANOSA USERA, Raúl, Constitución y Medio Ambiente, Edición conjunta Ciudad Argentina y Dykinson SL, Madrid, 2000, p. 203, que "el deber constitucional de conservar el medio no coincide... con el reflejo deber de respetar y no obstaculizar el ejercicio del derecho a disfrutar del medio. No coinciden en el mismo objeto, porque el correlativo deber jurídico para los particulares, derivado del derecho a disfrutar del medio ambiente adecuado, consiste en no obstaculizar ese disfrute entorpeciendo su ejercicio. Mientras que el objeto del deber constitucional lo forman, directamente, los bienes ambientales que todos, por imperativo constitucional, están llamados a conservar. Es verdad, sin embargo, que una manera de impedir el ejercicio del derecho constitucional es privar al sujeto del objeto del derecho o privar al medioambiente de su calidad o adecuación. Nuestra Constitución (refiere el autor a la española) separa, sin embargo ambas obligaciones jurídicas reforzando la última, la de conservar el medio ambiente adecuado, con la regulación específica del deber constitucional".

32 El art. 66º de la Constitución de Portugal dispone: "Todos tienen derecho a un ambiente de vida humano y ecológicamente equilibrado y el deber de defenderlo".



a través de figuras un tanto más oblicuas, menos directas, ancladas en garantías innominadas de cuya interpretación resulta que arriba al mismo objetivo.

En el derecho constitucional argentino adscribe a la primera corriente enunciada, desde la reforma constitucional ocurrida en 1994. En efecto nuestro ordenamiento máximo cuenta –desde aquella reforma– con una explícita positividad de la protección del medio ambiente o, en fiel reflejo de los términos empleados por nuestro mandato constitucional, "ambiente".

Concretamente, nuestra Constitución nacional en su artículo 41^o textualmente dispone que: "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 aquellas alteren las jurisdicciones locales. Se prohíbe el ingreso al territorio nacional de residuos actual o potencialmente peligrosos, y de los radiactivos".

Los ordenamientos constitucionales de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires³³ y de algunas provincias su énfasis en la protección es aún mayor³⁴.

Esta tendencia sobre lo explícito de la protección, como señalaba más arriba, no es uniforme dado que algunos países, por ejemplo Alemania, su Constitución no la prevé expresamente sino implícitamente. Nos ilustra RABBI BALDI CABANILLAS, que la razón de tal omisión estriba en que la pobla-

33 Constitución de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, artículo 26^o. "El ambiente es patrimonio común. Toda persona tiene derecho a gozar de un ambiente sano, así como el deber de preservarlo y defenderlo en provecho de las generaciones presentes y futuras. Toda actividad que suponga en forma actual o inminente un daño al ambiente debe cesar. El daño ambiental conlleva prioritariamente la obligación de recomponer. La Ciudad es territorio no nuclear. Se prohíbe la producción de energía nucleoelectrónica y el ingreso, la elaboración, el transporte y la tenencia de sustancias y residuos radiactivos. Se regula por reglamentación especial y con control de autoridad competente, la gestión de las que sean requeridas para usos biomédicinas, industriales o de investigación civil. Toda persona tiene derecho, a su solo pedido, a recibir libremente información sobre el impacto que causan o pueden causar sobre el ambiente actividades públicas o privadas". El artículo 27^o establece que: "Ciudad desarrolla en forma indelegable una política de planeamiento y gestión del ambiente urbano integrada a las políticas de desarrollo económico, social y cultural, que contemple su inserción en el área metropolitana. Instrumenta un proceso de ordenamiento territorial y ambiental participativo y permanente que promueve: 1. La preservación y restauración de los procesos ecológicos esenciales y de los recursos naturales que son de su dominio. 2. La preservación y restauración del patrimonio natural, urbanístico, arquitectónico y de la calidad visual y sonora. 3. La protección e incremento de los espacios públicos de acceso libre y gratuito, en particular la recuperación de las áreas costeras, y garantiza su uso común. 4. La preservación e incremento de los espacios verdes, las áreas forestadas y parqueadas, parques naturales y zonas de reserva ecológica, y la preservación de su diversidad biológica. 5. La protección de la fauna urbana y el respeto por su vida: controla su salubridad, evita la crueldad y controla su reproducción con métodos éticos. 6. La protección, saneamiento, control de la contaminación y mantenimiento de las áreas costeras del Río de la Plata y de la cuenca Matanza-Riachuelo, de las subcuencas hídricas y de los acuíferos. 7. La regulación de los usos del suelo, la localización de las actividades y las condiciones de habitabilidad y seguridad de todo espacio urbano, público y privado. 8. La provisión de los equipamientos comunitarios y de las infraestructuras de servicios según criterios de equidad social. 9. La seguridad vial y peatonal, la calidad atmosférica y la eficiencia energética en el tránsito y el transporte. 10. La regulación de la producción y el manejo de tecnologías, métodos, sustancias, residuos y desechos, que comporten riesgos. 11. El uso racional de materiales y energía en el desarrollo del hábitat. 12. Minimizar volúmenes y peligrosidad en la generación, transporte, tratamiento, recuperación y disposición de residuos. 13. Un desarrollo productivo compatible con la calidad ambiental, el uso de tecno-

logías no contaminantes y la disminución en la generación de residuos industriales. 14. La educación ambiental en todas las modalidades y niveles". El artículo 28^o dispone que: "Para asegurar la calidad ambiental y proveer al proceso de ordenamiento territorial, se establece: 1. La prohibición de ingreso a la Ciudad de los residuos y desechos peligrosos. Propicia mecanismos de acuerdo con la provincia de Buenos Aires y otras jurisdicciones, con el objeto de utilizar o crear plantas de tratamiento y disposición final de los residuos industriales, peligrosos, patológicos y radiactivos que se generen en su territorio. 2. La prohibición del ingreso y la utilización de métodos, productos, servicios o tecnologías no autorizados o prohibidos en su país de producción, de patentamiento o de desarrollo original. La ley establecerá el plazo de reconversión de los que estén actualmente autorizados".

El artículo 29^o señala que: "La Ciudad define un Plan Urbano y Ambiental elaborado con participación transdisciplinaria de las entidades académicas, profesionales y comunitarias aprobado con la mayoría prevista en el artículo 81^o, que constituye la ley marco a la que se ajusta el resto de la normativa urbanística y las obras públicas". Finalmente, el artículo 30^o establece la: "obligatoriedad de la evaluación previa del impacto ambiental de todo emprendimiento público o privado susceptible de relevante efecto y su discusión en audiencia pública".

34 Constitución de la Provincia de Buenos Aires, artículo 28^o: "Los habitantes de la provincia tienen el derecho a gozar de un ambiente sano y el deber de conservarlo y protegerlo en su provecho y en el de las generaciones futuras. La provincia ejerce el dominio eminente sobre el ambiente y los recursos naturales de su territorio incluyendo el subsuelo y el espacio aéreo correspondiente, el mar territorial y su lecho, la plataforma continental y los recursos naturales de la zona económica exclusiva, con el fin de asegurar una gestión ambientalmente adecuada. En materia ecológica deberá preservar, recuperar y conservar los recursos naturales, renovables y no renovables del territorio de la provincia; planificar el aprovechamiento racional de los mismos; controlar el impacto ambiental de todas las actividades que perjudiquen al ecosistema; promover acciones que eviten la contaminación del aire, agua y suelo; prohibir el ingreso en el territorio de residuos tóxicos o radiactivos; y garantizar el derecho a solicitar y recibir la adecuada información y a participar en la defensa del ambiente, de los recursos naturales y culturales. Asimismo, asegurará políticas de conservación y recuperación de la calidad del agua, aire y suelo compatible con la exigencia de mantener su integridad física y su capacidad productiva, y el resguardo de áreas de importancia ecológica, de la flora y la fauna. Toda persona física o jurídica cuya acción u omisión pueda degradar el ambiente está obligada a tomar todas las precauciones para evitarlo".

ción tendría un elevado nivel de expectativa al que, en realidad, podría brindarse, circunstancia que no deja de ser paradójica en uno de los países que se exhibe como notoriamente protector del medio ambiente³⁵. Y puede fácilmente concluirse que es Alemania uno de los países que imprimen particular celo en esta tutela.

En función de las notas diferenciales de las consecuencias en el ámbito jurídico de la protección del medio ambiente indicadas en el capítulo anterior, puede observarse que varios de los lineamientos enunciados son seguidos por nuestra Constitución en la norma citada. En efecto, se reconoce el "Derecho de los habitantes de la Nación a un ambiente sano, equilibrado, apto para el desarrollo humano". Este derecho es actual y no futuro pues implica el "Derecho de los habitantes para que las actividades productivas satisfagan las necesidades presentes sin comprometer a las generaciones futuras". Asimismo la norma constitucional puntualiza el "deber de preservar el medio ambiente". Es también un deber de las autoridades "proveer a la protección del derecho al medio ambiente y a la utilización racional de los recursos naturales, a la preservación del patrimonio natural y cultural, la diversidad biológica y a la información y educación ambientales". La vulneración de este derecho por el daño ambiental, genera la obligación de recomponerlo. La Nación debe, así, propender al bien común, pues está obligada a "dictar las normas que contengan los presupuestos mínimos de protección a las provincias. Las provincias deben dictar las normas complementarias, sin que aquellas alteren las jurisdicciones locales". La proyección internacional de la cuestión también es contemplada en el mandato constitucional, al "prohibir el ingreso al territorio nacional de residuos actual o potencialmente peligrosos y de los radiactivos".

2.3 LA FRONTERA DE LA TOLERANCIA: NECESIDAD DE CONVIVENCIA ARMÓNICA ENTRE EL DESARROLLO ECONÓMICO Y EL MEDIO AMBIENTE.

En la literatura jurídica relacionada con los problemas ambientales predominan los enfoques

- 35 RABBI BALDI CABANILLAS, Renato. Genesis y sentido del art. 41º de la Constitución nacional. En este punto es de consulta muy recomendada el trabajo de TAWIL, Guido S. La cláusula ambiental en la Constitución nacional, LL LIX N° 93, del 15.5.95
- 36 MACÓN, Jorge. La política fiscal en el contexto de la contaminación ambiental, Revista Impuestos-1979, p. 142.
- 37 Congreso de la International Fiscal Association (IFA) de 1993, Seminario C, Edición Kluwer, La Haya, Holanda, 1995. Otros, ver: FAUCHALD, Ole Kristian. Environmental Taxes and Trade Discrimination, Kluwer, La Haya, Holanda, 1998; HERRERA MOLINA, Pedro, Derecho Tributario Ambiental, Marcial Pons, Madrid, 2000; JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, Jorge. El tributo como instrumento de protección ambiental, Comares, Granada, 1998; O'RIORDAN, Timothy, Ecotaxation, St. Marti's Press, Nueva York 1997; ROSEMBUJ, Tullio, Los tributos y la protección del

desde la perspectiva del castigo o sanción contra la industria que, en su producción, provoca secuelas contaminantes del medio ambiente. Pareciera que existe un desmedido interés en responsabilizar por el ejercicio lícito de una actividad industrial, más que en hallar soluciones razonables y eficaces para favorecer la armonía entre el medio ambiente y desarrollo económico.

Esta es una visión limitada del problema. Como afirma MACÓN esta interpretación, es de carácter eminentemente axiológico y su propósito radica en identificar a los responsables de la contaminación y penalizarlos mediante la aplicación de prohibiciones y multas³⁶. Dichos planteamientos jurídicos basados únicamente en las consecuencias del problema, no aportan ninguna solución, por el contrario crean muchas veces una mayor incertidumbre y acrecientan los inconvenientes para zanjar el conflicto. El enfoque punitivo tampoco comprende globalmente la cuestión, pues no se preocupa mayormente por la continuidad de los procesos industriales y mucho menos por los efectos económicos negativos que aquellas posiciones sancionatorias podrían generar.

En consecuencia, avanzando ya desde la plataforma que implica considerar el derecho a un medio ambiente sano como derecho natural de todo ser humano, me propongo analizar el fenómeno de la contaminación a través del prisma de los instrumentos económicos que pueden utilizarse como herramientas aptas para contribuir a la solución del problema. A tal efecto trazo un panorama descriptivo de tales instrumentos relacionados con la tributación, que desde hace ya tiempo se conoce como ecotributación y tiene un nutrido desarrollo doctrinario³⁷. Abogo por la convivencia armónica entre la producción industrial, desarrollo económico y el medio ambiente sin que puede considerarse legítimamente la exclusión recíproca entre ambos, aún mínimamente.

Concentro el análisis de la contaminación como un mal derivado de la producción de bienes en el proceso económico el que, a pesar de generarla, igualmente debe funcionar.

Medio Ambiente, Marcial Pons, Madrid, 1995. También compulsar 50th CONGRESS OF THE INTERNATIONAL INSTITUTE OF PUBLIC FINANCE PUBLIC FINANCE, ENVIRONMENT AND NATURAL RESOURCES, Harvard University, agosto de 1994, en particular los siguientes trabajos presentados: BOHM, Peter, "Government Revenue Implications of Carbon Taxes and Tradeable Carbon Permits: Efficiency Effects"; CNOSSSEN, Sijbren. "Public Economics and the Environment in an Imperfect World"; GOULDER Lawrence H., "Environmental Taxation and the Double Dividend: A Reader's Guide"; HERBER, Bernard P., "International Environmental Taxation in the Absence of Sovereignty", NELLOR, David C. L. y SUNLEY, Emil M., "Taxation of Natural Resources in Developing Countries"; PEARSON, Mark, "Implementing Environmental Taxes"; POTERBA, James M. y ROTEMBERG, Julio L. "Pigouvian Taxation of Intermediate Goods When Final Goods Can Be



Los procesos industriales, en determinados casos y en grados diversos tienen como consecuencia comprobable la alteración de la naturaleza. La contaminación representa, para el proceso industrial, un costo adicional que se internaliza. Este problema es de compleja y difícil solución, toda vez que podría ser tan perjudicial mantener invariablemente el fenómeno contaminante como erradicarlo totalmente. Además no todo proceso industrial que genera contaminación lo hace en niveles intolerables, pues algunos de estos efectos son subsanados por la propia naturaleza. Consecuentemente se debería reducir este fenómeno a la mínima expresión posible llevándolo a la frontera de tolerancia, en donde la naturaleza pueda neutralizar el deterioro por sí misma.

Será entonces necesario que el Estado participe activamente con el fin de fijar una política ambiental razonable, tendiente a la protección de los recursos naturales pero de forma tal que el cumplimiento de dicho objetivo no trabe irrazonablemente el desarrollo industrial ya que éste, en gran medida, tiene por fin el mejoramiento de la calidad de vida.

En esta delicada misión, la actuación del Estado debe conducirse con prudencia. En oportunidad de elaborar los planes de control del fenómeno y específicamente en la eventual aplicación de instrumentos económicos para su atenuación deberá evaluar los postulados fundamentales de optimalidad, eficiencia y neutralidad, con el propósito de que los efectos económicos originados por su intervención no perturben la correcta asignación de los recursos, el ejercicio de la actividad industrial y el empleo que ella genera. Las externalidades negativas tornan justificable la intervención del Estado que debe contribuir a encauzarlas.

Aparece así un problema de política económica cuya solución deberá enlazarse con un criterio de contaminación llevado a niveles aceptables y cuidando de no hacer inoperable el sistema económico. Entonces el objetivo consistirá en encontrar un sistema que pueda lograr un punto de equilibrio en el cual los recursos se confronten con los usos conflictivos, proporcionando los incentivos apropiados para producir resultados flexibles y asimismo que permitan trabajar a un gran número de empresas³⁸.

Este propósito fue considerado por la II Conferencia de la ONU sobre Medio Ambiente y Desarrollo Sostenible, que estableció: "Los Estados deberán promulgar leyes eficaces sobre el medio ambiente. Las normas ambientales, y los objetivos y prioridades en materia de ordenación del medio ambiente, deberían reflejar el contexto ambiental y de desarrollo al que se aplican. Las normas aplicadas por algunos países pueden resultar inadecuadas y representar un costo social y económico injustificado para otros países, en particular los países en desarrollo. "También estableció el principio según el cual "Los Estados deberían cooperar para promover un sistema económico internacional favorable y abierto que llevara al crecimiento económico y al desarrollo sostenible de todos los países, a fin de abordar en mejor forma los problemas de la degradación ambiental."³⁹

En nuestro ordenamiento constitucional encuentro una barrera infranqueable, violatoria de la frontera de la tolerancia a la que hago referencia anteriormente, la que no puede trasbasarse por prohibición de nuestra norma fundamental. En efecto, queda prohibido el ingreso al país de residuos peligrosos como también de material radioactivo. El art. 41° in fine expresamente dispone: "Se prohíbe el ingreso al territorio nacional de los residuos actual o potencialmente peligrosos, y de los radiactivos".

3. ENFOQUE PARTICULAR DE LOS TRIBUTOS EN MATERIA AMBIENTAL.

3.1 LA HACIENDA PÚBLICA Y SU VINCULACIÓN CON LA PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE.

El Estado no puede soslayar su participación en el diseño de la solución óptima de estos problemas. En Argentina, además y por mandato constitucional, tiene el deber de propender a la protección del derecho a gozar de un ambiente sano. Para cumplir con este mandato constitucional, el Estado es llamado a intervenir dentro del conflicto básico entre ecología y economía cual es el de la prevalencia del principio ecológico de estabilidad, como condición de conservación de la naturaleza y el principio económico de crecimiento. El grado de desarrollo de las naciones tiene efecto sobre el establecimiento de políticas ambientales. Sin embargo los instru-

Imported"; PROOST, Steg y REGERMORTER Van D., "Tax Reform Policies in the Presence of a Supra-National Environment Tax - The Role of the macroeconomic Regime and of International Coordination"; PUROHIT, Mahesh C. y RAO, D.N., "Fiscal Intervention for Environmental Protection: A Cross-Sectional Analysis for Fiscal Prescriptions"; SCHOB, Ronnie, "Evaluating Tax Reforms in the Presence of Externalities"; SMITH, Stephen, "Federal Issues in Environmental Taxation"; SANDMO, Agnar. "Public Finance and the Environment"; SORENSEN, Peter Birch, PEDERSEN,

Lars Haagen y NIELSEN, Soren Bo "Taxation, Pollution, Unemployment and Growth: Could There Be a "Triple Dividend" From a Green Tax Reform?"; TAHVONEN, Olli "Emission Taxation and Dynamics of Fossil Fuel Markets", entre otros.
38 BREYER, Stephen. Regulation and Its reform, Harvard University Press, Ed. 1982, p. 271.
39 CUMBRE DE RIO, (II Conferencia de las Naciones Unidas sobre Medio Ambiente y Desarrollo Sostenible, Río de Janeiro, junio de 1992), Principios Nº 11 y 12.

mentos económicos a utilizar serán básicamente los mismos, eligiéndose unos u otros según las particularidades de cada país.

La política ambiental es definida como la suma de objetivos y medidas destinadas a regular la interacción de la sociedad con el medio ambiente como sistema natural y comprende aspectos de rehabilitación, conservación y ajuste estructural⁴⁰ y, como bien afirma D'AURIA⁴¹ demanda la existencia de arreglos institucionales que induzcan a los individuos —en el marco del acuerdo transaccional— a preservar el medio ambiente para el futuro.

La hacienda pública en la medida que fuere, puede ocuparse del tema en función de diversos factores: a) los estímulos tributarios a la industria, b) la responsabilidad es bidireccional, afecta al Estado pero también a los particulares; c) necesariamente deberán compararse los costos de control de la contaminación y d) el carácter transnacional de la contaminación. Todo ello se enmarca en la tarea de prevención, de restauración y del mejoramiento del medio ambiente al cual el Estado debe propender, en consecución de bien común.

a) Los estímulos tributarios a la industria pueden favorecer el impulso económico continuo y de los recursos humanos e incluso el desarrollo más acelerado de aquellos, en forma concordante con la mejor de las condiciones ambientales. La protección y el desarrollo tienen efectos enlazados y dependientes unos de otros debido a que sin la protección del medio ambiente el desarrollo se verá menoscabado y, por el contrario, sin desarrollo la protección ambiental fracasará.

Si se adoptan las políticas apropiadas las ganancias derivadas de la protección ambiental serán elevadas y los costos, en términos de los ingresos que se dejen de obtener, serán moderados.⁴² Siempre que sea posible resultará conveniente emplear incentivos en materia de precios e impuestos para alentar la preservación del medio ambiente. Con frecuencia es preferible aplicar políticas sencillas e indirectas sin recurrir a la mera aplicación de tributos

40 SIMONIS, Udo E. Reestructuración industrial para un desarrollo sostenido. Tres puntos de partida; en Revista del Instituto de Estudios Económicos, publicación N° 2 de 1990 "Medio Ambiente y Crecimiento Económico", Madrid, p. 196.

41 D'AURIA, Giuliano. The importance of property rights, the market order and the rule of Law in protecting the environment. Edición de The Institute of Economic Affairs IEA, Studies on the Environment N° 13, Londres, 1999, p. 15.

42 Informe Anual del Banco Mundial, año 1992, p. 62.

43 El Informe Anual del Banco Mundial, año 1992, p. 67, en este sentido describe que la directriz operacional sobre la evaluación ambiental, aprobada en octubre de 1989, es fundamental para la integración de las preocupaciones sobre el medio ambiente en las actividades del Banco. En ella se exige realizar una evaluación ambiental de todos los proyectos que pueden tener importantes repercusiones adversas sobre el medio ambiente. En el año 1992, esta directriz fue revisada con el objeto de requerir que las personas que puedan verse

los que, en este contexto, puedan representar verdaderas sanciones.

b) La tarea política es bidireccional, porque el estado debe cuidar el medio ambiente pero el particular no queda relevado de dicha tarea tampoco, es un deber para ambos, conforme surge del mandato constitucional del art. 41° de la Constitución nacional. Siempre será útil la ayuda de instituciones eficaces y sensibles a las necesidades que cuenten con los mejores sistemas de información y análisis para determinar las prioridades y elaborar políticas y que coadyuven a la tarea del Estado en esta materia.⁴³ También es de trascendental importancia el apoyo de proyectos de inversión, asistencia técnica e investigaciones vinculadas con los costos adicionales de actividades que reporten beneficios ambientales.⁴⁴ Dichos subsidios asumen importancia superlativa en razón de que usualmente los países en vías de desarrollo han sido renuentes a la aplicación tributos que no tuvieran otro destino que el de la recaudación.

La necesidad de grandes cambios para mitigar estos problemas ambientales ha llevado a los gobiernos a la búsqueda de una diversidad de instrumentos en política ambiental y a investigar la forma de minimizar el costo económico de estos ajustes. Cada vez con mayor frecuencia los gobiernos utilizan importantes incentivos en la incorporación de ecotributos en sus legislaciones.

La participación de los gobiernos ejerciendo su rol de supervisor del medio ambiente crece paulatinamente. Su intervención será necesaria con motivo de la aparición de "externalidades" involucradas en este fenómeno, es decir, el costo que el agente contaminador genera entre otros miembros de la comunidad. Ante tal circunstancia (respecto de lo cual me refiero más adelante) si los gobiernos no estimulan la solución de los problemas ambientales los agentes contaminadores no tendrán razones para incorporar esos costos que motivan las externalidades⁴⁵.

afectadas por los proyectos respaldados por el Banco tengan acceso a la información contenida en la evaluación. La directriz revisada simplifica también el proceso mediante el cual se evalúan todos los proyectos en tramitación para determinar sus posibles repercusiones ambientales y se los clasifica según la probabilidad de que tengan efectos negativos sobre el medio ambiente.

44 Bajo la tutela del Banco Mundial se encuentra el Fondo para el Medio Ambiente Mundial (FMAM) que es un proyecto experimental de tres años de duración que tiene por fin donar fondos para proyectos de investigación en materia de cambios climáticos, agotamiento de la capa de ozono, contaminación de las aguas internacionales y estudio de la diversidad biológica. Cfr. Informe del Banco Mundial, año 1992, p. 68.

45 IFA Congres 1993, Seminar C "Environmental Taxes and Charges" I.b) 1. Edición Kluwer, La Haya, Holanda, 1995.



c) El desarrollo de una política óptima en el control de la contaminación no puede soslayar la necesidad de comparar entre los costos de la polución y los costos de su control. Desde el punto de vista económico, la contaminación será reducida hasta el punto en que los beneficios de la sociedad por la reducción del fenómeno contaminante sean mayores que el costo del control de la misma, en otras palabras, cuando el perjuicio marginal de la polución iguale al beneficio marginal de la actividad contaminadora.

Los patrones de reducción del fenómeno consistirán en regulaciones diversas, y con tal propósito deberá analizarse cuales de los instrumentos a utilizar pueden resultar más económicos que otros y de que forma puede favorecerse al desarrollo industrial sin entorpecerlo.

Comparándolo con las regulaciones convencionales tendientes al control de la polución resulta que los mecanismos de mercado como las cargas tributarias, los impuestos y los permisos tienen básicamente tres atractivos: (a) permiten a las compañías y a los individuos elegir entre reducir la polución cuando los costos de abatimiento son más convenientes; (b) los instrumentos de mercado contemplan un continuo incentivo para la reducción de los productos y procesos contaminantes, considerando que las regulaciones son solo mínimamente obedecidas y (c) pueden elevar la recaudación facilitando otros cambios en la política ambiental y promoviendo sus reformas.⁴⁶

Muchas veces se hace uso de la imposición sobre las emisiones que específicamente se aplican sobre unidades de polución emitidas, por ejemplo en el mayor número de emisiones de dióxido de carbono (vehículos, energía industrial por combustión, etc.). Pero esta alternativa implica una medición difícil. Es por ello que las limitaciones técnicas a la medición de la polución requiere la creación de nuevos procedimientos administrativos que, obviamente, se vinculan con los costos administrativos.

En cambio la tributación sobre las unidades de polución emitidas, utilizando los sistemas tributarios que persiguen objetivos de control gozarán de menor receptividad dado que, en general, tienen una finalidad eminentemente sancionatoria⁴⁷.

La imposición directa tiene el inconveniente de definir la base de imposición sobre la cual recaerá el tributo. Cuando ésta es insuficiente, la política basada en la aplicación de impuestos no es apta para reducir el fenómeno en la forma eficiente. He aquí que los problemas particulares de los aspectos ambientales pueden elegirse independientemente de la elección de procedimiento. También se torna inadecuada la imposición cuando se trata de estructuras ecoimpositivas destinadas a regiones amplias y cuando la contaminación es discontinua en el tiempo.

En otros casos se recurre a los incentivos por el control de la contaminación. Estos serán de mayor eficacia a la sanción mediante la imposición, pues el agente evaluará la conveniencia de optar por aquellos dado que, en general, viabiliza la realización de sus objetivos comerciales. Así, la depreciación acelerada puede controlar la polución o efficientizar la inversión tendiente a minimizar la polución. Es mejor incentivar que penalizar, estimular la inversión en controles de la contaminación que sancionar con gravámenes cuyo cumplimiento tienen por efecto asfixiar a la actividad industrial, cuando no crean un clima de incertidumbre sobre los alcances de su cumplimiento.

d) Otro problema que debe contemplarse es el fenómeno de la contaminación internacional, pues ya no se limita a las fronteras de los países sino que el problema las traspasa. En ciertos casos las políticas tributarias en materia de medio ambiente deben considerar que los efectos la generación de polución actualmente supera a las fronteras de las naciones. En efecto, en muchos países industrializados los artífices de las políticas sobre contaminación ambiental están considerando la contaminación origi-

46 IFA Congres 1993, Seminar C "Environmental Taxes and Charges" I.b) 1. Edición Kluwer, La Haya, Holanda, 1995.

47 50th CONGRESS OF THE INTERNATIONAL INSTITUTE OF PUBLIC FINANCE PUBLIC FINANCE, ENVIRONMENT AND NATURAL RESOURCES, Harvard University, agosto de 1994, en particular los siguientes trabajos presentados; BOHM, Peter, "Government Revenue Implications of Carbon Taxes and Tradeable Carbon Permits: Efficiency Effects; HOEL, Michael. "The role of a carbon tax in environment and fiscal policy"; MC GUIRE, Therese y SMITH, Theresa M. "The impact of environmental issues on financing and objectives of surface transportation provision in the US"; SMITH, Roger S. "Taxes on motor vehicles and their use in the European Community Environmentally sensitive trends?". Cfr. también el art. 45º de la Constitución española en cuyo inciso 3) expresamente establece "Para quienes violen lo dispuesto en el apartado anterior, en los términos que la ley fije, se estable-

cerán sanciones penales o, en su caso, administrativas, así como la obligación de reparar el daño causado". WESTIN, Richard A. Environmental tax initiatives and multilateral trade agreements: dangerous collisions. Kluwer Law International, La Haya, 1997.

48 International Fiscal Association (IFA) Congres 1993, Seminar C "Environmental Taxes and Charges" I.b). Edición Kluwer, La Haya, Holanda, 1995.

49 50th CONGRESS OF THE INTERNATIONAL INSTITUTE OF PUBLIC FINANCE PUBLIC FINANCE, ENVIRONMENT AND NATURAL RESOURCES, Harvard University, agosto de 1994: HERBER, Bernard P., "International environmental taxation in the absence of sovereignty"; CARRARO, Carlo y SINISCALO, Domenico. "International coordination of environmental policies and implementation of international environmental agreements". OCDE, Climate change, economic instruments and income distribution, Paris, 1995.

nada en ciertos efluentes industriales cuyas consecuencias se transforman en un problema de alcance mundial, por ejemplo, el efecto invernadero y la lluvia ácida,⁴⁸ entre otros⁴⁹.

e) En resumen, una política tributaria vinculada con los compromisos ambientales tiene que: (i) considerar el deber del Estado como un partícipe necesario en la resolución de los problemas en virtud de que los particulares no siempre pueden -individualmente- consensuar las alternativas de solución; (ii) evaluar la gama de instrumentos económicos a los cuales puede recurrir cuidando de no tornar inoperable a la actividad para lo cual deberá efectuar un profundo análisis de las consecuencias que podrían producirse en su implementación (iii) incentivar más que penalizar; (iv) evaluar adecuadamente las implicancias políticas de su utilización; (v) merituar los aspectos distributivos y (vi) proyectar su eficacia y eficiencia.

3.2 PRINCIPIOS ECONÓMICOS: LAS EXTERNALIDADES.

3.2.1 CONCEPTOS PREVIOS.

La búsqueda de la optimización en la asignación de recursos es un principio rector de la economía. Conforme la enunciación formulada por PARETO, ello se logra cuando la eficiencia es el común denominador en la asignación de los recursos. Esto implica que ningún cambio ulterior en la aplicación de los recursos ni los métodos de producción aumentarían el bienestar de una persona sin afectar el de otra.

Se acepta como óptimo todo equilibrio en el que una ganancia posterior de cualquier sujeto se obtendría sólo haciendo estar a otro peor. Cada objeto se produce sobre la base de rendimientos constantes a escala. Ello significa que, de duplicarse los insumos y el trabajo utilizados en la producción de los bienes también se duplicará la producción de cada uno de esos bienes. Debido a que la oferta de los insumos y el trabajo son fijas, es imposible incrementar en forma simultánea la producción de ambos tipos de bienes. Consecuentemente, para acrecentar la producción de uno hay que reducir la del otro.

La empresa siempre tiende a maximizar sus ganancias. Ello se logra cuando el costo marginal es igual al ingreso marginal. Si el ingreso marginal es superior al costo marginal, la empresa puede incre-

mentar su ganancia acrecentando la producción. También si el ingreso marginal es inferior al costo marginal, la empresa puede aumentar su ganancia reduciendo su producción. En síntesis, si el costo marginal es igual al ingreso marginal, todo cambio de producción reducirá los beneficios.

El hecho que hace que las empresas produzcan la cantidad óptima es el costo en que incurren para efectuar la producción: cuando más alto sea el costo menor será la producción.

El problema esencial aparece cuando en que el precio de los productos elaborados y que han generado contaminación, no se refleja el daño que causan. El productor tiene pocas razones para instalar costosos equipos para prevenir el fenómeno. Si instala tales equipos y sus competidores no lo hacen, quedará en inferioridad de condiciones, tendrá me-

nos ventas y menos ganancias debido a que sólo él internalizó el costo de la polución.⁵⁰

La formulación inicial de este análisis en la obra de PIGOU, quien desarrollara la diferencia entre costos sociales y privados (externalidades) sobre la base de un precedente jurisprudencial británico.

El objeto del caso consistía en la demanda promovida por los agricultores de los campos por los que atravesaban las locomotoras del ferrocarril cuya combustión provocaba chispas y, con frecuencia, el incendio de tales campos. Como consecuencia de ello los agricultores debían pagar mayores primas de seguro argumentando éstos que tal diferencial de prima obedecía a la actividad del ferrocarril y no a ellos.

"En la interpretación de PIGOU, una cosa son los costos privados -los que las empresas contabilizan- y otros distintos los sociales, los que realmente aporta la comunidad. La diferencia son las externalidades. La distinción entre costos sociales y privados implicaba cuestionar el modelo de equilibrio general, denominado teorema fundamental de la economía del bienestar, cuya conclusión esencial es que el sistema de mercado, actuando en competencia perfecta, hace la mejor asignación posible de recursos de la producción y de bienes de consumo. La tesis es que este hecho -que las empresas experimentan privadamente un costo más bajo que el social- implica que producirán a un nivel por encima del óptimo, absorbiendo recursos productivos que

“...la intervención de los gobiernos será necesaria con motivo de la aparición de «externalidades» involuntadas al costo que el agente contaminador genera entre otros miembros de la comunidad...”

50 BREYER, Stephen. Op. cit., p. 261.



rendirían más en otras empresas, que por consiguiente determinarán que el óptimo global no se logre⁵¹.

Las externalidades existen cuando la función de utilidad de un sujeto o la función de producción de una empresa incluye una variable que se encuentra bajo el control de un segundo individuo.

Estas son clasificadas como externalidades de consumo o de producción, positivas o negativas. Se entiende por externalidad en el consumo al hecho por el cual la utilidad de un individuo depende del consumo de otro. La externalidad en la producción aparece cuando el producto de una empresa entra como insumo en la función de producción de la otra.⁵²

En el análisis económico de la contaminación ambiental puede aplicarse el concepto de externalidad. Concretamente, la polución ambiental es un típico ejemplo de externalidad negativa o deseconomía. El fundamento del "principio contaminador pagador" reposa en el objetivo de la internalización de los costos externos de la contaminación. Entonces, en razón de que esta situación lleva al productor de bienes a evaluar las formas de una correcta asignación de los recursos, el problema de las externalidades es básicamente un problema de eficiencia.

Un ejemplo de externalidad negativa de consumo corresponde al caso en el cual los individuos no pueden disfrutar del aire puro por la contaminación provocada por el humo que emana de una planta industrial, o bien no pueden disfrutar de un río por la polución ocasionada por el vertimiento de residuos en él. Otro ejemplo, pero de externalidad negativa de producción está representado por la imposibilidad de una lavandería, cuya exclusiva actividad es el lavado y secado al aire libre de las prendas, debido a que una industria cercana vierte al exterior humo ensuciando a dichas prendas, privándole así a la lavandería de su único medio de sustento.

La esencia de este concepto es que involucra una interdependencia entre dos o más agentes económicos y el hecho de que no se fija ningún precio a tal interdependencia. Podría existir la interdependencia entre los consumidores, entre los productores o entre productores y consumidores. Ello significa que no puede alcanzarse el óptimo paretano, a menos que el mecanismo de los precios contenga

algunos procedimientos de ajuste para la corrección de las externalidades. No debe eliminarse por completo la externalidad negativa sino buscarse la cantidad de externalidad óptima⁵³.

Dentro del costo de producción debe considerarse el costo generado por la contaminación. Este costo de la contaminación es externo al del producto. Además es soportado por todos los individuos no sólo el consumidor del producto sino inclusive aquellos que no lo consumen (por ejemplo, los habitantes lejanos de una planta industrial cuya contaminación llega a sus hogares a través del aire o el curso de los ríos contaminados).

Si el precio del producto no incluye el costo del control de la contaminación, el precio final de mercado será artificialmente bajo. Siendo así, la demanda será mayor de la que resultaría de internalizar el costo del control de la contaminación. Este mayor consumo implica que los recursos económicos no se encuentran correctamente asignados pues se ha exigido más de lo que puede ofrecer⁵⁴.

Puede afirmarse que los bienes y males ambientales tienen mercado, pueden tornarse escasos. También tienen un precio, aunque el mismo no surja del mercado. Así, "el problema de los bienes ambientales es que su precio efectivo parece ser cero simplemente porque no hay mercado, cuando en realidad su precio verdadero es positivo⁵⁵".

Los abundantes e inagotables bienes de la naturaleza, esencialmente libres y gratuitos, por efectos de factores contaminantes, han dejado de revestir tales características. El aire libre, la protección de la cubierta de ozono, los ríos limpios pasaron a tener un precio.

Pero si bien el fenómeno de la contaminación debe solucionarse mediante un mecanismo apto para la internalización de los costos derivados de aquella, no existen evidencias suficientes de que estos denominados "impuestos pigouvianos" produzcan realmente la internalización de costos en el sentido de la optimización, conforme lo sugiere la teoría.⁵⁶

LOS COSTOS DE TRANSACCIÓN.

COASE⁵⁷ claramente expuso el problema en el trascendente trabajo titulado "The Problem of Social Cost", ampliamente difundido como el "Teo-

51 MACÓN, Jorge. Equidad y eficiencia en política tributaria. En "Homenaje al 50 aniversario de "El hecho imponible" de Dino Jarach". Publicación de la asociación Argentina de Estudios Fiscales, Buenos Aires, 1994, p. 86.

52 DUE, John F. y FRIEDLAENDER, Ann F. Análisis Económico de los Impuestos y del Sector Público, El Ateneo, Bs. As. 1981, p. 67/8.

53 PEARCE, David W. Economía ambiental, Fondo de Cultura Económica, México, 1985, pp. 39 y 42.

54 TARAK, Pedro. Ponencia en el Simposio sobre aspectos tributarios, financieros (incluso estímulos) de la protección ambiental, organizado por la Asociación Argentina de Estudios Fiscales y la la SADARN, Buenos Aires, 1978, p. 4.

55 PEARCE, David W. op. cit. p. 43.

56 MACÓN, Jorge. Op. cit. p. 89.

57 COASE, Ronald H., The problem of Social Cost, publicado en The Journal of Law and Economics 3, octubre de 1960: 1-44, por The University of Chicago Press. Puede compulsarse la

rema de Coase". La externalidad requiere el concurso de dos o más partes. El ejemplo de COASE describe la siguiente situación: un médico instala su consultorio al lado de una pastelería. El ruido de las máquinas de la fábrica le impide examinar correctamente a sus pacientes. Por ello el médico requiere a la pastelería el cese del ruido. Las máquinas generadoras del ruido son las que producen los productos de la pastelería, razón por la cual el cese del ruido implicaría la desaparición de dicho establecimiento.

La solución eficiente depende del que sufre el mayor daño. Quien sufre la mayor pérdida de ingresos podría pagar al otro lo suficiente para que se mude. La situación se resuelve por medio de una indemnización.

La complicación surge cuando los efectos de la externalidad son difundidos, es decir, son tan amplios que afectan a un número elevado de sujetos. Por ejemplo, los costos de la contaminación ocasionada por el humo de una industria depende del número de personas residentes en los alrededores de la planta.

En estos casos, el principio general a aplicar es claro. Las repercusiones deben reducirse hasta que los costos marginales de su ulterior reducción sean iguales a los beneficios marginales que tal reducción causa a la sociedad. Sin embargo los beneficios y costos causados por combatir la contaminación y llevarla a niveles aceptables pueden ser lo suficientemente elevados como para que la industria contaminadora deje de funcionar o sea trasladada a otro lugar, incrementando así los costos de sus productos.

Consecuentemente, cuando se realiza el análisis de la contaminación en el contexto de la tributación, deben preverse en lo posible los costos y beneficios totales de su control y los costos y beneficios marginales. La moraleja del teorema de COASE radica en que, desde el punto de vista de los resultados, respecto de la empresa que genera conta-

minación es lo mismo subsidiarla (para que deje de causarlo) o gravarla con un impuesto (para que sea costoso seguir contaminando); ello vincula la solución al ajuste de los costos de transacción.

Aclarando lo expuesto, en dicho teorema no significa que las cosas sean estrictamente iguales, aplicando un impuesto o un subsidio. La afirmación significa que el resultado, en términos de obtener un nivel óptimo de producción, es lo mismo, pero la distribución del ingreso y del bienestar serán naturalmente diferentes.⁵⁸

Se maximiza el beneficio social cuando se establece un impuesto igual a los costos marginales de la contaminación al nivel de producción óptimo. La empresa se hará cargo de los costos externos en forma de un impuesto al cual tratará como un costo privado. Así, el costo externo se internaliza.⁵⁹

3.2.3 EL ESTADO COMO MEDIADOR EN LA SOLUCIÓN DEL PROBLEMA.

La contaminación le impone costos externos a la población. Privadamente las partes involucradas pueden negociar efectuándose concesiones recíprocas: el afectado ofrecería un precio al afectante hasta el punto en que el beneficio marginal del afectado iguale al costo marginal de efectuar el pago indemnizatorio. Por su parte el contaminador reducirá su nivel de contaminación al punto que su pérdida marginal -generada por la modificación de su actividad- iguale al beneficio marginal que obtiene por el cobro. Esto significa que los sujetos sin requerir la intervención estatal podrían resolver sus diferencias mediante una indemnización de daños y perjuicios. Esta es una forma eficiente de solucionar las externalidades.

Sin embargo, por la magnitud y complejidad del problema en la mayor parte de los casos es imposible para cada sujeto afectado negociar con el agente contaminante pues los costos de transacción (costes de negociación) serían demasiado elevados, consecuentemente impedirían toda solución.

traducción al castellano en R.H COASE, La empresa, el mercado y la ley. Alianza Economía, Madrid, 1994, pp. 121 y s.s. Algunas interpretaciones del Teorema de Coase pueden consultarse en BAUMOL, W. y OATES, W., La teoría de la política económica del medio ambiente, Bosch, Barcelona, 1982; DUE, John F. y FRIEDLAENDER, Ann F. op. cit., p. 72; D'AURIA, Giuliano, The importance of property rights, the market order and the rule of Law in protecting the environment. Edición de The Institute of Economic Affairs IEA, Studies on the Environment N° 13, Londres, 1999, p. 15; GILLESPIE, Catherine, Protecting the environment with property rights, the market and the rule of law, Edición de The Institute of Economic Affairs IEA, Studies on the Environment N° 13, Londres, 1999, p. 36; SALA, Luis Franco, Política Económica del Medio Ambiente, Cedecs, Barcelona, 1995; JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, Jorge. El tributo como instrumento de protección ambiental, Comares, Granada, 1998, pp. 73 y s.s.;

NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo. La política fiscal del medio ambiente y para la protección de los consumidores: su incidencia en el derecho comunitario europeo, pp. 157-799; en 50th CONGRESS OF THE INTERNATIONAL INSTITUTE OF PUBLIC FINANCE PUBLIC FINANCE, ENVIRONMENT AND NATURAL RESOURCES, Harvard University, agosto de 1994, cfr.: POTERBA James M. y ROTEMBERG Julio L., "Pigouvian Taxation of Intermediate Goods When Final Goods Can Be Imported"; WECK-HANNEMANN, Hannelore y FREY, Bruno S., "Are incentive instruments as Good as Economists Believe? Some New Considerations"; WIESNER, Eduardo, "The Political Economy of the Environment in Developing Countries: Market Failure and Institutional Response".

58 MACÓN, Jorge. La política fiscal en el contexto de la contaminación ambiental, Revista Impuestos, 1979, p. 146.

59 PEARCE, David W. p. cit. p. 99.



Ello significa que en la mayor parte de las situaciones la intervención del Estado se torna necesaria porque los costos son tan difusos que no es posible fijarlos sin la intervención gubernamental. Esto es debido a que los costos externos impiden al mercado arribar a una óptima asignación de los recursos y de alguna forma debe asegurarse que la parte favorecida recompense a quien le brinda los beneficios o que la parte mas perjudicada reciba una indemnización de quien produce perjuicio y consecuente costo.

En este contexto los empresarios no puede realizar todas las ganancias o no tienen que soportar todos los costos causados a otras empresas como producto de su actividad. De esta forma surgen economías y deseconomías externas. Si el sujeto contaminador debe hacerse cargo de los costos sociales derivados de su actividad, que obviamente serán sumamente elevados, su empresa se reducirá y en muchos casos desaparecerá. "El nivel óptimo de contaminación se alcanza cuando los costos de las reducciones ulteriores son iguales a los beneficios que acarrea a la sociedad esas reducciones".⁶⁰

Por último señalo las dos posiciones antagónicas frente al problema que acreditan la dificultad de arribar a soluciones negociadas en los términos precedentemente expuestos.

Para algunos,⁶¹ si la contaminación es un costo externo, nada debería impedir que quienes lo padecen negocien directamente con quienes lo causan a efectos de obtener su reducción o eliminación. Así podrá acordarse de la misma forma en que se venden los bienes en el mercado. También resulta evidente que el sujeto que provoca la contaminación está interesado en la maximización de sus beneficios privados por lo que válidamente puede pensarse que voluntariamente no ofrecerá compensación alguna a quien padezca los efectos nocivos del factor contaminante.

Otros consideran que es irritante que quien padece la contaminación deba subsidiar al contaminador para que se abstenga de hacerlo. Sin embargo, este es un efecto derivado de una actividad legítima cual es la producción de los bienes que recibirá, de una u otra forma, el afectado. Por ello, no es intrínsecamente malo subsidiar al contaminador. Sería un intercambio de derechos.

LOS ECOTRIBUTOS COMO INSTRUMENTOS ECONÓMICOS TENDIENTES A LA PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE.

La OCDE produjo varios trabajos de rigurosidad y profundidad notables. De ellos adopto la

definición de instrumentos económicos destinados a la protección del medio ambiente que, en un sentido amplio, los considera como "los instrumentos que implican una transmisión financiera entre los contaminadores y la colectividad (diversos tipos de tasas y canones, ayudas financieras, créditos de emisiones) como los que apuntan hacia una acción directa en los precios relativos (como es el caso de la fijación de tarifas de los servicios y la fiscalidad de los productos)".⁶²

Comparándolos con la utilización de reglamentaciones que definen modelos de conductas a los cuales los agentes deben adaptarse por la presión y coacción que implican para aquellos, por el contrario los instrumentos económicos aportan una señal económica a los mercados y en tal contexto los contaminadores pueden reaccionar libremente.

Básicamente cuatro elementos caracterizan a los instrumentos económicos: (i) la existencia de un estímulo financiero; (ii) la facultad del agente contaminador de reaccionar en forma libre ante ellos; (iii) la intervención estatal y (iv) la finalidad protectora del medio ambiente.

La búsqueda de una mayor eficacia en las políticas medioambientales ha contribuido a su utilización. Cuentan con ciertas ventajas consistentes en una mayor eficiencia, pues en muchos casos minimizan el costo global de la lucha anticontaminante. Asimismo son un estímulo permanente para reducir el fenómeno contaminante o bien para atenuarlo toda vez que permiten mayor flexibilidad al poder público pudiendo cambiar o matizar el tipo de tributo.⁶³

El enfoque economicista del problema fue definido por MACÓN señalando que "la contaminación debe concebirse fundamentalmente como el uso de un recurso por el cual debería pagarse".⁶⁴ Existe una amplia gama de instrumentos de tipo económico que sirven para cuantificar, establecer y concretar el "pago" por el uso del mencionado recurso.

Actualmente y cada vez con mayor frecuencia se recurre a estos instrumentos. Sin embargo no se eximen de diversos aspectos negativos, prevaleciendo el hecho de que elevan el costo de la actividad por lo cual afectan a la competitividad de los agentes económicos sujetos a los mismos en relación con quienes no lo están y lesionan de esta forma el criterio de optimalidad. Por otra parte en ciertos casos crean en favor del sujeto contaminante un verdadero derecho a contaminar.

60 DUE, John F. y FRIEDLAENDER, Ann F. op. cit., p. 81.

61 PEARCE, David W. op. cit. p. 112.

62 OCDE Economic Instruments for Environmental Protection, Paris 1989. Existe una versión en español en la Revista del

Instituto de Estudios Económicos, publicación N° 2 de 1990 "Medio Ambiente y Crecimiento Económico", Madrid, pág. 216.

63 OCDE Economic Instruments for Environmental Protection, Paris, 1989. Vease versión en español en la Revista del

En el marco de la problemática ambiental se relativiza la afirmación según la cual la economía se ocupa de los recursos escasos denominándolos bienes económicos y los que son totalmente gratuitos y disponibles indefinidamente, no interesan al análisis económico.

Algunos recursos que ofrece la naturaleza que fueron esencialmente libres, se han convertido en bienes económicos debido a que la actividad industrial traspasó la frontera de la tolerancia. El sistema económico utiliza sin costo estos recursos generando una inadecuada distribución de los recursos, habida cuenta de que efectuará un uso excesivo del bien libre. Ejemplo de ello es el uso del aire, el agua, el sonido, el filtro solar de la atmósfera, los recursos ictícolas, entre tantos. Concretamente puede visualizarse en el ejemplo señalado precedentemente sobre la lavandería que seca las prendas al aire libre, dicho aire libre es un bien que no tenía precio establecido hasta que es "expropiado" por la industria cercana que libera humo, impidiéndole a aquella continuar con su negocio.

La OECD⁶⁵ clasificó los instrumentos económicos que mas adelante describiremos. En primer lugar, se encuentran los tributos en general, particularmente los impuestos, tasas y contribuciones especiales. Se incluye en este segmento a los impuestos sobre la contaminación, las tasas por descargas de efluentes o su tratamiento industrial y las contraprestaciones por servicios administrativos vinculados con el uso de productos o residuos peligrosos, etc. En segundo lugar aparecen los subsidios que son modalidades para lograr conductas anticontaminantes, expresados en préstamos o créditos blandos. En tercer lugar, mecanismos de depósitos en garantía, reembolsables. Consiste en el reintegro de las garantías ofrecidas en oportunidad del inicio de una actividad contaminante exigida obligatoriamente por el Estado como condición de inicio de la empresa. En cuarto lugar, el sistema de licencias otorgadas por el Estado a las industrias contaminantes por debajo de un determinado nivel no nocivo o tolerable. El aspecto negativo radica en que podría llegar a configurar un pago por derecho a contaminar. En quinto lugar, los instrumentos financieros consistentes en premios y castigos. Básicamente se emplean en relación con la defensa de la calidad del aire, del agua, del nivel de sonidos,

protección del suelo y tareas de limpieza.

Dichos instrumentos económicos usualmente se utilizan en conjunto con los instrumentos reglamentarios.

OBJETIVO DE LOS ECOTRIBUTOS.

Utilizo la expresión ecotributos en razón de su carácter amplio, dado que involucra a los tres componentes de la clasificación tripartita tradicional de tributos: impuestos, tasas y contribuciones especiales. Otros prefieren denominarlos "impuestos verdes" o expresiones similares. Se suman a ellos otros instrumentos económicos directamente vinculados con la tributación como los subsidios e incentivos, los sistemas de licencias, amortizaciones y deducciones especiales, los sistemas de créditos, entre otros.

Los principales objetivos de los ecotributos radican en que: (a) Con carácter general los ecotributos son considerados como los instrumentos económicos específicos que apuntan a encarar una conducta compatible con el medio ambiente, sin que simplemente sean una analogía con los impuestos como instrumentos generadores de recaudación. Es decir, son vías aptas para modelar conductas sociales. En el caso particular de los ecotributos su objetivo no es incrementar la recaudación sino minimizar el daño internalizando sus costos de abatimiento sin impedir el desarrollo industrial. Lo contrario es impropio y podría generar efectos perniciosos en el desarrollo desnaturalizándolos. (b) Los ecotributos tienen por objeto influir en la conducta de los sujetos pasivos en orden a la reducción de sus actitudes contaminantes. (c) También se los considera como vehículos de indemnización para la sociedad⁶⁶. (d) Tienen a crear un incentivo para reducir la cantidad de productos contaminantes.⁶⁷ Este éxito depende de un alto nivel de información a la población y la existencia de un ente colector apto. (e) Los impuestos sobre productos son usados como fuente de financiamiento del costo ambiental, por ejemplo, utilizando tales ingresos para desarrollar dispositivos de seguridad de la contaminación de aquellos productos o reducir el costo del reciclado, consecuentemente facilitándolo.

Instituto de Estudios Económicos, publicación N° 2 de 1990 "Medio Ambiente y Crecimiento Económico", Madrid, pp. 219.

64 MACÓN, Jorge. La política fiscal... p. 146.

65 OCDE Economic Instruments for Environmental Protection, Paris 1989. Véase versión en español en la Revista del Instituto de Estudios Económicos, publicación N° 2 de 1990 "Medio Ambiente y Crecimiento Económico", Madrid, pp. 222 y s. s. Puede consultarse también el artículo de CÁRDENAS, Emilio Instrumentos fiscales para la protección del medio ambiente. El caso de los municipios. Revista Impuestos XLVIII-B, 1609.

66 IFA Congress 1993, Seminar C "Environmental Taxes and Charges" I.c). Edición Kluwer, La Haya, Holanda, 1995. Se cita en este trabajo, como ejemplo, el proyecto suizo que destinaría los recursos originados en estos gravámenes al sistema nacional, de salud, produciendo una disminución en los costos de esta para los usuarios.

67 IFA Congress 1993, Seminar C "Environmental Taxes and Charges" I.c). Edición Kluwer, La Haya, Holanda, 1995. En algunos países los efectos de dichos impuestos han sido evaluados positivamente como el caso de Suiza donde se ha demostrado que los impuestos sobre las bolsas plásticas han reducido notoriamente su uso.



PARAFISCALIDAD Y CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.

Teniendo los tributos ambientales metas que trascienden la mera recaudación pues atienden a otra función, parafiscal, modeladora de conductas, tendiente a disuadir comportamientos industriales contaminantes, el principio de capacidad contributiva se desdibuja, si se lo compara con la generalidad de los impuestos.

La capacidad contributiva es fundamento inspirador de todo impuesto. Es la "potencia económica genérica" aplicable sobre "hechos imposables que manifiesten riqueza"⁶⁸. Sólo es capacidad contributiva aquella riqueza que pueda ser detráida sin perjudicar la supervivencia de la organización económica gravada. La potencia económica debe considerarse como condición necesaria pero no suficiente de la capacidad contributiva y debe estar, por tanto, calificada a la luz de los principios constitucionales fundamentales. El principio de capacidad contributiva relativa será el que presida la elección de los métodos impositivos, es decir, 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. Esos métodos impositivos, que determinan los elementos de cuantificación de la deuda tributaria, resultan de la combinación de los siguientes criterios esenciales: la naturaleza, real o personal, de los hechos imposables del tributo, la estructura proporcional y progresiva de los tipos de gravamen, y el carácter objetivo o subjetivo del tributo⁶⁹. El legislador podrá escoger libremente las manifestaciones de riqueza que reputa relevantes para efectos tributarios, pero siempre deberá proceder a esa elección entre las situaciones de la vida reveladoras de capacidad contributiva y siempre se ha de referir a esta la definición de los criterios de medida del tributo⁷⁰.

Pero en los ecotributos esta garantía en la imposición no rige conforme lo expresado, precisamente por la función metajurídica de estas formas de imposición. Los tributos ambientales (sean impuestos, tasas o contribuciones especiales) no se fundamentan en el principio de capacidad económica. El contribuyente de estos gravámenes no está obligado a contribuir en función de su capacidad contributiva sino porque ha contaminado y debe reparar el daño o velar por el principio de solidaridad (sea cual fuere el fundamento que se atribuya al principio contaminador pagador)⁷¹. HERRERA MOLINA⁷² aboga por un mayor control del principio de proporcionalidad, en razón de que los impuestos extrafiscales —como se puede apreciar— no responde al principio de capacidad económica. Bien dice ALONSO GONZÁLEZ⁷³ que "un tributo extrafiscal en su estado más puro se caracteriza por predominar hasta tal punto el elemento extrafiscal sobre el fiscal, siempre dentro de los márgenes que impone la Constitución. El legislador no establece ese tributo para obtener fondos, sino casi puede decirse que para dejar de obtenerlos, pues el fracaso recaudatorio es síntoma de que el fin al que se aspiraba se ha alcanzado".

ESTRUCTURA DE LOS ECOTRIBUTOS.

Por virtud de su esencia tributaria, los ecotributos participan de los caracteres propios de los gravámenes en general. Son obligaciones jurídicas típicamente comparables a los impuestos sobre los consumos específicos pero en el caso su destino no es la recaudación sino disuadir el comportamiento del sujeto pasivo del gravamen, modelar en uno u otro sentido su conducta. Por esta razón, la política de creación de los ecotributos deberá considerar los principios esenciales de la tributación⁷⁴ tales como los principios de legalidad, igualdad, equidad, proporcionalidad, certeza y previsibilidad.

68 MOSCHETTI, Francesco, El principio de capacidad contributiva, Instituto de Estudios Fiscales de Madrid, España 1980, p. 73.
 69 SAINZ DE BUJANDA, Fernando, Lecciones de Derecho Financiero, Ed. Facultad de Derecho Universidad Complutense, 9ª Edición, 1991, Madrid, p. 110.
 70 XAVIER, Alberto, Manual de Direito Fiscal, Editorial Facultad de Derecho de Lisboa, 1974, vol. I, p. 108.
 71 JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, Jorge. El tributo como instrumento..., p. 133 quien señala, refiriéndose a la función pública de preservación del medio ambiente como justificadora de la imposición ambiental, que "dicha concepción en la que se basa la configuración del hecho imponible de los tributos ecológicos es a todas luces discrepante de la concepción tradicional que sitúa al principio de capacidad económica como fundamento de la imposición, más no por ello se aparta de los criterios emanados de la Constitución, según ha interpretado el Tribunal Constitucional (español)". Dicho Tribunal ha sentenciado: "...el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados... A ello no se opone tampoco el principio de capacidad económica, pues el respeto a dicho principio no impide que el legisla-

dor pueda configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones extrafiscales" (STC 37/1987, f.j. 13).
 72 HERRERA MOLINA, Pedro, Derecho Tributario Ambiental, Marcial Pons, Madrid, 2000, p. 60. En relación con el criterio de prescindir del principio de capacidad contributiva en la base de imposición, por el fin extrafiscal de los tributos en análisis, opina el autor que "este planteamiento es inexacto, pues la mera presencia de "riqueza potencial" en el hecho imponible no supone ninguna garantía de justicia para el contribuyente. En el caso de los impuestos extrafiscales deberá llevarse a cabo, más bien, un control de proporcionalidad. Para ello deberá examinarse, en primer término, si el impuesto es idóneo para conseguir el fin extrafiscal y si ello se realiza con la mínima lesión posible del principio de capacidad económica (v.gr. sin desvirtuar innecesariamente la progresividad del gravamen). Además, deberá ponderarse el bien ambiental conseguido y la lesión del principio de capacidad económica" (pp. 60-61).
 73 ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel. Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal, Marcial Pons, Madrid, 1995.
 74 IFA Congres 1993, Seminar C "Environmental Taxes and Charges" I.b). Edición Kluwer, La Haya, Holanda, 1995.

La Constitución nacional contiene las reglas sobre la distribución del poder impositivo. El problema principal en relación con los impuestos ecológicos es decidir cual de los niveles estatales ejercerá las facultades para crearlos. Este es un problema de crucial importancia, pues la situación constitucionalmente difiere si se adopta una u otra posición. Asimismo deberá respetarse las limitaciones previstas en la ley de coparticipación conforme a la cual no pueden crearse tributos locales con idéntica base de los coparticipados, como resignación de potestad impositiva.

Los ecotributos deben cumplir con el principio de legalidad en materia tributaria. Es decir, el ecoimpuesto debe derivar de una ley en sentido formal y material emanada del Congreso de la Nación. Asimismo debe previa y claramente definirse la base imponible, el sujeto pasivo y demás aspectos esenciales de la obligación tributaria.

Otro aspecto a contemplar es el principio de igualdad y equidad de tratamiento pues el ecoimpuesto tiende a restringir, a través de un camino indirecto, los comportamientos contaminantes.

Asimismo, la tipificación de los ecotributos debe cumplir con el postulado de certeza y previsibilidad en su configuración. NEUMARK⁷⁵ precisó con meridiana claridad los principios tendientes al logro de una óptima eficiencia de la política fiscal. Estos principios pueden resumirse en suficiencia (que la recaudación tributaria cubra los gastos públicos originados en la necesidad del abatimiento del fenómeno contaminante); capacidad de adaptación (movilidad del sistema fiscal para adaptarse a los requerimientos de las nuevas circunstancias); flexibilidad de la estructura impositiva (adecuando la mayor o menor presión fiscal según el desarrollo económico); congruencia (las disposiciones tributarias deben observar coherencia engarzándose dentro del sistema legal sin contradicciones con otras normas impositivas); transparencia (importa certeza y comprensibilidad de las normas impositivas, o sea, claridad y precisión); continuidad (permanencia en el tiempo de las normas fiscales, sin alteraciones permanentes); factibilidad (que las formulaciones no sean teóricas sino que puedan concretarse en la práctica, es decir, que no excedan las reales posibilidades de administración; comodidad (mínimos costos para los contribuyentes, en el cumplimiento de sus deberes tributarios) y economicidad (mínimos costos para la administración tributaria).

75 NEUMARK, Fritz. Principios de la Imposición. Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1974, con la introducción de FUENTES QUINTANA, Enrique. 76º Tratado de Asunción, art. 1º.

3.3.5 LA ECOTRIBUTACIÓN EN EL CONTEXTO DE LA INTEGRACIÓN ECONÓMICA.

Bajo ciertas circunstancias la aplicación de ecotributos puede distorsionar las relaciones entre los países miembros del proceso de integración económica, en el caso de nuestro país el Mercosur, debido al tratamiento discriminatorio que se produciría sobre la libre transferencia de bienes, entre productos nacionales e importados. De esta forma puede desvirtuarse el criterio de armonización que es uno de los pilares de todo proceso de integración.

Dicha armonización conlleva la idea de ajuste de los sistemas fiscales internos de los integrantes del proceso de integración en la búsqueda de objetivos económicos y sociales supranacionales comunes.

En el ámbito del Mercosur cabe reseñar que el Mercado Común implica "la libre circulación de bienes, servicios y factores productivos entre los países... la coordinación de políticas macroeconómicas y sectoriales entre los Estados Partes: de comercio exterior, agrícola, industrial, fiscal, monetaria, cambiaria y de capitales, de servicios, aduanera, de transportes y comunicaciones y otras, que se acuerden, a fin de asegurar condiciones adecuadas de competencia entre los Estados Partes..."⁷⁶

Por ejemplo, en materia de incentivos tributarios y dado que estos beneficios generalmente provocan una modificación sustancial de la estructura tributaria de los impuestos a la renta y patrimonio, corresponde que sean armonizados para evitar distorsiones en la localización de las inversiones evitando competencias entre los países.⁷⁷

En resumen, según sea la modalidad que adopten la aplicación de estos gravámenes tienen entidad suficiente para afectar la coincidencia de las políticas tributarias dispuestas por los países integrantes del proyecto de integración. Ello puede producirse, tanto por la aplicación de ecotributos como también por el otorgamiento de incentivos tributarios.

3.3.6 EFECTOS DE LOS ECOTRIBUTOS SOBRE LA COMPETENCIA INTERNACIONAL.

También desde una perspectiva supranacional, cuando se crea un ecotributo para resolver un problema local se genera una disminución en la producción del bien. Esta circunstancia puede afectar directamente a la competencia inter-

77 GONZÁLEZ CANO, Hugo. Análisis de los sistemas tributarios en el Mercosur, trabajo presentado en el Seminario ILADT en Italia, Associazioni Italiana per il Diritto Tributario Latinoamericano, Genova, Julio de 1992.



nacional, regional o global, consecuentemente se altera la relación costo-beneficio.

Es por ello que estos problemas intentan atacarse a través de la armonización de políticas de trascendencia internacional. Este principio fue recogido en el Principio 16 de la Declaración de Río sobre Desarrollo y Medioambiente, estableciendo que las autoridades nacionales deben promover el uso de instrumentos económicos en relación con sus intereses públicos sin distorsionar el comercio y las inversiones internacionales.

Los impuestos sobre productos que contienen sustancias perjudiciales para el medioambiente son, en general, los impuestos internos que se aplican tanto a manufacturas locales como importadas. Si bien en término medio no ocasionan inconvenientes, los problemas se suscitan con la aplicación de impuestos sobre sustancias específicas utilizadas en determinados productos que se destinan a la exportación.

Es por ello que se propone la utilización de impuestos compensatorios aplicados sobre la importación definitiva de productos similares, con el fin de favorecer la competencia de los productos locales gravados⁷⁸. Sin embargo se torna dificultoso encontrar el punto de equilibrio entre la gravabilidad de los productos locales con los impuestos compensatorios aplicados a la importación de tales productos con la tributación de los productos locales. Por otra parte, las normas del GATT limita la aplicación de derechos compensatorios y el art. 95° de la CEE los prohíbe⁷⁹.

Los productos incluídos en las listas de concesiones del GATT deben estar libres de todo impuesto diferente al indicado en esas listas que conlleven discriminación entre productos de origen nacional y extranjeros.

Comparativamente, la competencia internacional es más favorecida con la aplicación de ecotributos que con las tasas sobre emisiones. Ello

en razón de que los impuestos sobre productos asumen en general la modalidad de impuestos internos, pudiéndose aplicar el principio del país de destino. Consecuentemente, se eximen a las exportaciones en tanto que se gravan a las importaciones.

Los impuestos sobre los productos, en particular, deberán respetar los principios del GATT⁸⁰ destinados a prevenir el tratamiento tributario discriminatorio en materia de transferencia de bienes, habida cuenta de que los ecotributos normalmente se aplican como impuestos indirectos.

3.4 IMPUESTOS.

3.4.1 JUSTIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS AMBIENTALES.

Los impuestos ambientales no tienen, como ya señalé, una función primordialmente recaudatoria sino sancionatoria (quien contamina repara el daño generado) o bien modeladora de conductas (estímulo para dejar de contaminar). El Estado, al recurrir a estas formas de imposición debe necesariamente evaluar que el poder de imponer involucra el poder de destruir⁸¹ pues en este campo podría producirse dicho efecto. De allí la necesaria prudencia sobre la base de un adecuado estudio en la aplicación de estos tributos parafiscales.

La justificación de su aplicación como instrumentos económicos modeladores de conductas⁸² puede sintetizarse en dos razones: (a) El impuesto como objetivo en sí mismo, internalizando los costos internos de la contaminación y elevando el sistema en dirección a la optimización, motiva que los sujetos involucrados cambien su conducta a fin de evitar aplicación del gravamen sobre la actividad contaminante que se desarrollan. Consecuentemente, "de no existir un impuesto a la contaminación, el contaminador no se ve impulsado a disminuirla ni a encarar la construcción de una planta para el tratamiento de los residuos. Así el contaminador, carece de interés para hallar nuevas tecnologías tendientes

78 IFA Congres 1993, Seminar C "Environmental Taxes and Charges" I.c) Edición Kluwer, La Haya, Holanda, 1995.

79 GATT, Artículo VI, punto 3 dispone: "No se percibirá sobre ningún producto del territorio de una parte contratante, importado en el de otra parte contratante, derecho compensatorio alguno que exceda del monto estimado de la prima o de la subvención que se sepa ha sido concedida, directa o indirectamente, a la fabricación, la producción o la exportación del citado producto en el país de origen o de exportación, con inclusión de cualquier subvención especial concedida para el transporte de un producto determinado. Se entiende por "derecho compensatorio" un derecho especial percibido para contrarrestar cualquier prima o subvención concedida, directa o indirectamente, a la fabricación, la producción o la exportación de un producto."

80 GATT, Artículo III: Trato nacional en materia de tributación y de reglamentación interiores. 1) Las partes contratantes reconocen que los impuestos y otras cargas interiores, así como las leyes, reglamentos y prescripciones que afectan a la

venta, la oferta para la venta, la compra, el transporte, la distribución o el uso de productos en el mercado interior y las reglamentaciones cuantitativas interiores que prescriban la mezcla, la transformación o el uso de ciertos productos en cantidades o en proporciones determinadas, no deberían aplicarse a los productos importados o nacionales de manera que se proteja la producción nacional. 2) Los productos del territorio de toda parte contratante importados en el de cualquier otra parte contratante no estarán sujetos, directa ni indirectamente, a impuestos u otras cargas interiores, de cualquier clase que sean, superiores a los aplicados, directa o indirectamente, a los productos nacionales similares. Además, ninguna parte contratante aplicará, de cualquier otro modo, impuestos u otras cargas interiores a los productos importados o nacionales, en forma contraria a los principios enunciados en el párrafo 1."

81 "Mc Culloch vs. Maryland", célebre expresión del juez Marshall.

82 MACÓN, Jorge. La política fiscal... p. 150.

a reducir los residuos o a reprocesarlos.⁸³ (b) El impuesto como fuente de financiamiento del gasto originado en la implementación de medidas de control directo de la actividad contaminante. Esta posición aparece contradictoria con la definición de impuesto como prestación pecuniaria, cuyo producido ingresa a las cuentas generales destinado a los gastos indivisibles del Estado, para acercarse más a la definición de tasa que, como veremos más adelante, genera los recursos para hacer frente a un servicio, es decir, a gastos divisibles.

Como bien señalara BREYER, la verdadera virtud de un impuesto radica en su capacidad de proporcionar incentivos para dirigir el comportamiento hacia una dirección socialmente deseada, sin paralizar la tecnología actual y preservando un grado de elección individual.⁸⁴ En otras palabras, tienden a desanimar las conductas contaminadoras y a redistribuir entre un elevado número de agentes, los costos de las instalaciones necesarias para evitar que se produzcan daños ambientales.⁸⁵

3.4.2. EL PRINCIPIO CONTAMINADOR-PAGADOR.

Ha sido ampliamente difundido el principio según el cual, "quien contamina paga", elaborado como uno de los principios directores de los aspectos económicos de las políticas ambientales en el ámbito internacional, que elaborara el Subcomité de Expertos Económicos del Comité de Medio Ambiente de la OCDE (1971). Asimismo la II Conferencia de la ONU sobre Medio Ambiente y Desarrollo Sostenible recogió expresamente el principio en análisis estableciendo que "Las autoridades nacionales deberían procurar fomentar la internacionalización de los costos ambientales y el uso de instrumentos económicos, teniendo en cuenta el criterio de que el que contamina debería, en principio, cargar con los costos de la contaminación, teniendo debidamente en cuenta el interés público y sin distorsionar el comercio ni las inversiones internacionales"⁸⁶.

Este principio es una aplicación del criterio de eficiencia y su base teórica se encuentra en la noción de externalidad. La finalidad del principio "contaminador-pagador" radica en que quien causa un daño a otros sujetos o a la comunidad deba abonar las sumas necesarias para su resarcimiento.⁸⁷ En otros términos, puede sostenerse que el principio "conta-

minador-pagador", reconoce como causa eficiente el criterio de responsabilidad; en este sentido implicaría que los costos derivados de las medidas que sean indispensables para eliminar la contaminación o reducirla a límites aceptables, deben estar a cargo de los sujetos que las producen.

En opinión de HERRERA MOLINA⁸⁸ y JIMÉNEZ HERNÁNDEZ⁸⁹, desde la óptica constitucional se engarza en el principio de solidaridad, a punto tal que dicha solidaridad se encuentra prevista expresamente en la Constitución española (art. 45º). Por el contrario, CANO –y coincido con esta fundamentación– expresa que el principio se apoya en dos teorías: (a) En primer lugar en la teoría de la compensación es decir paga quien hace necesaria una acción del gobierno depuradora de la actividad contaminante y tributa en función del costo irrogado a la administración. (b) En segundo lugar en la teoría del valor es decir paga quien se beneficia por el hecho contaminante y tributa en función de las utilidades que obtiene por tal actividad.

Cabe considerar que, en nuestra Constitución, la protección del medio ambiente no recoge textualmente referencia alguna a la solidaridad –si bien implícitamente debería considerarse que influye al momento de dilucidar la ratio legis de la norma en cuestión. Para mí, el principio contaminador-pagador se ajusta al carácter sancionatorio que expresamente emana de nuestro texto constitucional al establecer el art. 41º que. "El daño ambiental generará prioritariamente la obligación de recomponer, según lo establezca la ley..." Es una forma de respetar el principio básico de la responsabilidad, cual es, el de la subjetividad en el accionar como merecedor de una sanción.

Si bien resulta obvio que el sujeto contaminante traslade dichos costos a los compradores de los productos que produce la flexibilidad de la oferta y demanda condicionará dicha traslación. "En definitiva y en términos económicos, envuelve la internalización de las externalidades. Estas últimas son los costos sociales, que antes no se computaban en los cálculos del costo-beneficio y que al adoptar el principio son incorporados a estos traducidos en las contribuciones fiscales y otras erogaciones financieras que el contaminador debe asumir."⁹⁰

Las obligaciones individuales derivadas de tales conductas no eran desconocidas por los

83 MYRICKFRIMAN III, A. y HAVEMAN, Robert H. Los incentivos económicos y la calidad del medio ambiente. Nuevos Impuestos. Instituto de Estudios Fiscales de España, pp. 489-550.

84 BREYER, Sthepen. Op. cit. p. 271.

85 MARTÍN MATEO, Ramón. Tratado de Derecho Ambiental, Volumen I, p. 240. Trivium, 1992. España. 86 CUMBRE DE RIO, (II Conferencia de las Naciones Unidas sobre Medio Ambiente y Desarrollo Sostenible, Río de Janeiro, junio de 1992), Principio N° 16.

87 MARTÍN MATEO, Ramón. Op. cit. Volumen I, p. 239.

88 HERRERA MOLINA, Pedro. Derecho Tributario Ambiental..., p. 40 y s.s. y 158.

89 JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, Jorge. El tributo como instrumento..., p. 79.

90 CANO, Guillermo J. Derecho, política y administración ambientales. Depalma, Buenos Aires, p. 136.



ordenamientos tradicionales que preveían la imposición de resarcimientos tanto en el contexto de derecho privado en la forma de relaciones de vecindad, culpa extracontractual, como también en el del público (daños a los bienes del dominio público).

El impuesto utilizado como instrumento moderador de este fenómeno, debe recaer sobre contaminaciones moderadamente degradantes del medio ambiente y sólo en la medida en sea un medio eficaz para su eliminación o atenuación. La solución debería ser sustancialmente diferente si, por el contrario, la actividad industrial genera efectos letales para la vida del hombre, situación que accionaría el poder de policía administrativa aplicando lisa y llanamente medidas administrativas de prohibición o bien llevando el impuesto a límites tales que motiven dicha prohibición.

Finalmente, señalo que existen opiniones opuestas a este principio. Se ha sostenido que no resulta suficiente el principio contaminador-pagador para lograr una mínima defensa del medio ambiente. Además de ello hace falta la adopción de medios jurídicos y económicos concretos, tanto en el momento preventivo como con posterioridad para reducir al máximo los efectos dañinos de la contaminación industrial.

Pero existen grados de admisibilidad de los impuestos ambientales, supuestos en que aún el principio contaminador pagador no atiende a la real importancia del problema. "En la contaminación hay un orden de importancia según la naturaleza del emponzoñamiento e incidencia porcentual en relación al medio afectado. Indiscutiblemente cuando el envenenamiento ha llegado a ser muy nocivo, se impone la decisión urgente de prohibir la fabricación del producto contaminador, cualquiera sean los problemas económicos y sociales suscitados. En tal caso no tiene cabida el impuesto"⁹¹. En otros términos, en grados severos de afectación al medio ambiente, el impuesto —aún bajo la garantía de la reparación por el principio en análisis— no podría proceder.

En este orden de ideas, el Procurador General de la Corte Suprema de Justicia de la Nación señaló

“...el fin de los tributos ambientales o ecotributos no es la recaudación, sino disuadir el comportamiento del sujeto pasivo del gravámen, modelar en uno u otro sentido su conducta... su función es primordialmente sancionatoria o bien modeladora de conductas...”

en un precedente vinculado con el tema que "El Poder Ejecutivo, al sancionar el decreto 2125/78, so color de ampararse en una supuesta habilitación legal contenida en el estatuto del O.S.N., ha incurrido en excepciones reglamentarias que alteran la letra y el espíritu de la Ley 2797 y de su similar 4198, que sólo permite a la autoridad administrativa multar a los establecimientos transgresores, clausurarlos y efectuar por cuenta de ellos las operaciones de saneamiento, pero nunca autorizarlos a contaminar, previo pago de una tasa... Por tanto, resulta ilegítimo que se pretenda coonestar la percepción de cuotas de resarcimiento, basada en la habilitación legal proporcionada por el recurso financiero previsto en la Ley 13.577 (t.o. por la ley 20.324), permitiendo como sostén de tal imposición el vertido de efluentes industriales contaminantes a las aguas públicas, en abierta violación a los principios constitucionales

implícitos que protegen el medio ambiente... El objeto perseguido por el régimen de cuotas de resarcimiento era estimular a las industrias a construir sus plantas de tratamientos de efluentes líquidos... Ni de la letra ni del espíritu de la legislación (decreto 2125/78, Leyes 2797, 4198 y 13.577) se des-

prende la finalidad de habilitar a la Administración para que permita la subsistencia de la actividad contaminante, compensando aparentemente el daño público con un resarcimiento monetario."⁹²

Cabe también reseñar el que fuera el primer fallo ecológico de nuestra Corte Suprema de Justicia de la Nación, que data del 14.5.1887. Ante los reclamos de los Saladeristas de Barracas que, ante la suspensión de faenas ordenada por ley provincial, demandaron por daños y perjuicios que no prosperó estableciendo el Alto Tribunal que "la autorización de un establecimiento industrial, está siempre fundada en la presunción de su inocuidad, y no obliga al Gobierno que la concedió, cuando esta presunción ha sido destruida por los hechos, pues en tal caso, el deber que sobre él pesa de proteger la salud pública contra la cual no hay derechos adquiridos, recobra toda su fuerza y no solamente puede imponer al establecimiento nuevas condiciones sino retirar la autorización concedida, si éstas no se cumplieran o fuesen ineficaces para hacerlos completamente inocuos"⁹³.

91 SCOTTI, Nicolás J. Impuesto contra la contaminación. Estudios Tributarios¹. Tomo I, p. 185.

92 "Incidente promovido por la querrela de inconstitucionalidad

del decreto 2125/78 del P.E.N.", C.S.J.N. 19.11.87, Dictámen del Procurador General.

93 Fallos 31:273.

Las dificultades propias del estudio del impacto ambiental en general, provoca distorsiones en la aplicación equitativa de este principio, consecuentemente es frecuente que se desnaturalice, como ejemplo el caso de la tasa ambiental prevista en la Ley 24.051 debido a la particular cuantificación de la base imponible en función de la utilidad presunta de la actividad del agente.

3.4.3 ANÁLISIS DEL COSTO - BENEFICIO ECONÓMICO.

La relación costo-beneficio económico resulta de 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 vegetal⁹⁴.

En un enfoque estrictamente axiológico, toda la teorización que eventualmente pueda efectuarse sobre la aplicación de impuestos a la actividad industrial que afecta el medio ambiente, reconoce como interés central al hombre. La actividad industrial genera bienes que representarán, en términos generales, en una mejora calidad de vida aunque en determinados casos en virtud de los materiales empleados y los desechos producidos se produzcan consecuencias que atentan contra el hábitat natural. "En los momentos actuales estamos asistiendo a un auge insospechado en el tratamiento de los problemas del medio ambiente. Esta preocupación con visos de urgencia sobre este tema deriva de la conciencia colectiva sobre la ecología mundial y sobre los riesgos que un futuro habrá de afrontarse de seguir la actual expansión demográfica, tecnológica e industrial. En definitiva, el desarrollo económico de los países habrá de medirse no a través de un índice material, por ejemplo el máximo producto nacional bruto, sino por un índice de bienestar: el máximo u óptimo bienestar social. El simple crecimiento material suele estar reñido con el óptimo de bienestar social, porque la contaminación implícita en dicho crecimiento produce una desutilidad social que será necesario eliminar para alcanzar aquel óptimo⁹⁵".

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.

3.4.4 CUANTIFICACIÓN DEL IMPUESTO.

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. (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 para efectuar una adecuada asignación de los recursos privilegiando el bienestar social en general.

En algunas clases de externalidades (congestión de rutas y la contaminación del agua y aire) es posible aproximarse adecuadamente a las cargas por contaminación pues es posible la aplicación del criterio de la fijación de precios del abatimiento del fenómeno. En otras clases (costos de derrames de petróleo que contamina las playas, destrucción de los recursos ictícolas, etc) resulta de mayor complejidad.

Predomina en el impuesto sobre la contaminación la finalidad extra fiscal que lo motiva. "Indiscutiblemente, la dificultad básica consiste en una tasa que refleje el costo social de la degradación ambiental. Si el impuesto es menor que el coste social de la degradación contaminante, disminuirá el efecto extra fiscal perseguido, y si lo excede, y la demanda es sensible al inevitable aumento del precio, las empresas contaminadoras podrán verse compelidas a transformaciones apresuradas de difícil concreción"⁹⁶.

Para esbozar una alternativa de respuesta, se han elaborado diversos criterios: (a) Que el tributo exigido a los agentes contaminantes sea equivalente a una parte sustancial del costo que hubiera debido incurrir para aplicar elementos o procedimientos sustitutos que no generasen contaminación o que llevasen ésta a límites sensiblemente menores. Esto es pues el coste equivalente al coste marginal de producción. (b) Que el impuesto sea equivalente al costo de los productos que necesariamente deben emplearse para neutralizar la contaminación ya efectuada. Esto es igual al coste social marginal de contaminación. (c) Finalmente, si la alícuota del grava-

94 MARGARIÑOS DE MELLO, Mateo. Ponencia presentada en el Simposio sobre aspectos tributarios y financieros (incluso estímulos) de la protección ambiental", pp. 3.

95 CASTELLANO REAL, Francisco. Nuevos Impuestos. Instituto de Estudios Fiscales de España, p. 59.

96 SCOTTI, Nicolás J. Op. cit, p. 187.



men se colocase a niveles notoriamente altos, el efecto que se lograría sería la prohibición de la actividad contaminante como consecuencia del gravamen. Se utiliza el impuesto como instrumento para inhibir por completo la actividad cuestionada.

Considero que en los dos primeros criterios expuestos se produce un efecto colateral que merece atención. En general la contaminación se extiende a lugares distintos de donde ella se provoca. Por ejemplo la contaminación que producen los motores de automóviles y la que producen un proceso industrial desarrollado en una gran planta que genera la contaminación a través de chimeneas si el impuesto se aplica sobre el dueño de la refinería y sobre el dueño de la planta industrial ellos trasladarán el impuesto al consumidor a través del precio. Con ello qué efecto colateral se provoca: la población perjudicada no tendrá menos contaminación, y por añadidura la parte de ella que es consumidora pagará los mayores precios por la misma mercadería⁹⁷.

Con el objeto de que los industriales desarrollen nuevas tecnologías anticontaminantes o moderadoras de este fenómeno "el impuesto debe concordar con el costo social en juego y fundamentalmente que los contaminadores monopolistas u oligopolistas no tengan frente a ellos una demanda muy rígida. Además es menester advertir que si el costo social de la degradación ambiental carece de adecuada estimación de la colectividad, se producirá un desajuste contrario a la eficacia del impuesto. La naturaleza y ubicación del proceso gravado, las posibilidades de control, etc., son variables decisivas para determinar el grado de eficacia de este impuesto. No es lo mismo un impuesto controlable sobre los procesos realizados en una refinería de petróleo, referido al agregado de una sustancia contaminante a la gasolina, que la contaminación que puede cometerse dispersamente en procesos industriales simples. Vuelvo a insistir, el impuesto es uno de los arbitrios útiles para mantener una lucha frontal contra la contaminación. Pero también son muy hábiles los otros arbitrios señalados. De acuerdo a nuestro juicio el más trascendente y permanente es la educación desarrollada con prisa y sin pausa⁹⁸".

Para asegurar un impacto significativo del impuesto para el logro de sus objetivos, debe tomar en consideración que: (a) La base imponible deberá relacionarse lo más cercanamente posible con las consecuencias de los productos sujetos a impuesto. (b) Evaluar la eventual existencia de que los pro-

ductos sustitutos de los que ocasionan la contaminación. Ésta es una muy importante consideración en razón de que si estos no existen, el nivel de la tasa debería situarse elevado, pues de otro modo el ecoimpuesto no tendría un impacto significativo⁹⁹. (c) Los productos sobre los cuales recae el impuesto que consecuentemente sean objeto de una modificación en su proceso o utilización, debería reintegrarse dicho sacrificio al agente o, por lo menos, crearse una ventaja impositiva que aliente dicho cambio.

Una de las ventajas comparativas de los ecoimpuestos sobre los productos en relación con las tasas sobre la emisión es que los primeros no requieren el permanente control de su aplicación, es decir, el monitoreo de la contaminación ocasionada por los productos. Al menos en teoría, la tasa del gravamen debería recaer sobre el producto en función de su potencial generación de contaminación si bien, en la práctica, esto no es siempre factible.

En suma, la alícuota debería ubicarse en función de la evaluación del nivel de impuestos en concordancia con el promedio de los costos causados por el control de la conducta contaminante. Pero si los costos de neutralización del fenómeno son mayores que el promedio, los sujetos pasivos del impuesto tendrán una ventaja derivada del pago del impuesto. Por el contrario, si los costos de neutralización del fenómeno contaminante son menores que el promedio, los sujetos pasivos tenderán a adoptar un comportamiento menos contaminante¹⁰⁰.

3.4.5 EL HECHO IMPONIBLE EN LOS ECOIMPUESTOS: MODALIDADES.

A. IMPUESTOS SOBRE LOS PRODUCTOS.

Algunos productos en los procesos industriales son generadores de daños ambientales, razón por la cual conllevan un importante costo social. En orden a la creación de incentivos para reducir el nivel de la contaminación causada por tales productos y de esa forma internalizar el costo social que deriva de su utilización, una primera aproximación podría ser la aplicación de impuestos sobre los niveles de polución emitidos denominados "cargas sobre la emisión". La dificultad en la práctica radica en la complejidad del monitoreo de tales niveles de polución como también la implementación del impuesto. Por estos motivos se ha encarado el problema simplificando la cuestión en la aplicación del impuesto sobre los productos.

97 SCOTTI, Nicolás J. Op. cit. p. 188.

98 SCOTTI, Nicolás J. Op. cit. p. 189.

99 OCDE Economic Instruments for Environmental Protection, Paris, 1989.

100 IFA Congres 1993, Seminar C "Environmental Taxes and Charges" I.c). Edición Kluwer, La Haya, Holanda, 1995.

Esencialmente los impuestos sobre los productos pueden dividirse en dos categorías: (a) Impuestos que tienen por objeto recaer sobre materiales de producción de productos finales que generan contaminación (por ejemplo, fertilizantes); (b) Impuestos que recaen directamente sobre el producto terminado, por ejemplo, baterías, bolsas de plástico, refrigeradores, pesticidas y solventes. La modalidad que adquieren estos impuestos puede asemejarse a los conocidos impuestos sobre los consumos específicos. A su vez, los impuestos sobre los productos finales pueden presentarse como¹⁰¹: (i) La aplicación de un derecho. (ii) La aplicación de un depósito de fondos al cual queda obligado el vendedor del producto con un derecho a devolución de tales fondos cuando el producto es reciclado. Estos sistemas de restitución de depósitos son aplicados en relación con aquellos productos cuyo reciclado favorece a la protección ambiental tales como líquidos reciclables, cubiertas de automóviles, carrocerías de automóviles, baterías con contenidos de ácidos, aceites industriales, siendo en su mayoría productos que generan altos costos en caso de una disposición impropia.

Sobre la valoración crítica de este instrumento la OCDE señala que: (a) No tienen un claro efecto incentivador, sin embargo son muy utilizados por las legislaciones comparadas¹⁰². (b) Mayoritariamente se aplican para cubrir los gastos ecológicos relativos a productos potencialmente nocivos. (c) Su efectividad medioambiental depende de la medida en que se cubren esos gastos necesarios. (d) No guarda compatibilidad con el principio contaminador-pagador.

B. IMPUESTOS SOBRE LOS INSUMOS.

Estos gravan ciertos insumos básicos para la actividad que genera la contaminación, debido a que ellos son los responsables primarios de tal contaminación.

Se busca con ello modificar el comportamiento de un agente haciéndolo optar por un insumo alternativo menos contaminante. Pero en la eventual aplicación de gravámenes sobre los insumos esenciales debe procurarse la no afectación del principio de eficiencia (concepto de carga excedente o peso muerto elaborado por MIRLES), como tampoco debe afectarse el principio de neutralidad tributaria.

101 STAVINS, Robert N. y WITHEHD, Bradley W. The greening of America's taxes: pollution, charges and environmental protection. Policy report Nº 13, Progressive Policy Institute, Washington DC, febrero de 1992.

102 Se aplican ampliamente sobre lubricantes (Alemania, Francia, Finlandia, Italia, Noruega y Países Bajos); azufre en los combustibles (Noruega y Países Bajos); fertilizantes (Norue-

Si bien es una posibilidad que favorece el contralor del manejo de los objetos contaminantes, no es menos cierto que un insumo puede ocasionar contaminación en un proceso industrial pero no en otros. De esta forma se estaría afectado el criterio de optimización de una empresa sin justificativo razonable.

En la actualidad se ofrecen en el mercado naftas con y sin contenido de plomo. Por este medio se podría gravar el consumo de las primeras con mayor intensidad que las segundas sin afectarse -a nuestro criterio- ni los principios de eficiencia, neutralidad ni optimización.

C. IMPUESTO SOBRE EL HECHO CONTAMINADOR.

Teniendo por objeto la penalización de la actividad contaminante via impuestos, no cabe duda que un medio efectivo es aplicarlos sobre los efluentes. Con ello se logra: (a) La internalización de los costos para lograr la optimización en la asignación de recursos. (b) Se procuran fondos o recursos para destinarlos a actividades de saneamiento. (c) Desde la perspectiva axiológica se penaliza al sujeto contaminante.

La dificultad radica en la cuantificación del gravamen, habida cuenta que las emanaciones contaminantes no tienen proporción ninguna con las variables que normalmente constituyen la base imponible.

Sólo pueden juzgarse bajo el criterio de la efectividad medioambiental las cargas cuyo objetivo sea incidir sobre el comportamiento contaminador. Aquellas que tengan una función meramente recaudatoria sólo pueden contribuir indirectamente a la mejora de la calidad del medio ambiente.

Las autoridades señalan otros dilemas. Pienzan que los recargos bajos no serían efectivos en tanto que los altos proporcionan actitudes evasivas y discriminaciones ilegales de precios en distintos mercados. En principio, existe compatibilidad con el principio contaminador-pagador. Las obligaciones contributivas se imponen de conformidad con la cantidad y calidad de materiales contaminantes descargados en el medio ambiente.

ga y Suecia); pilas de mercurio y de cadmio (Suecia y Noruega); envases no retornables (Finlandia, Noruega y Suecia); productos químicos de base (EEUU); pesticidas (Noruega y Suecia) bolsas de plástico (Italia). Información obtenida de Economic Instruments for Environmental Protection, OCDE, Paris, 1989, pp. 33 y s.s.



D. IMPUESTOS DIFERENCIALES.

Los impuestos diferenciales tienen propósitos incentivadores y paulatinamente son utilizados por las diversas legislaciones básicamente en lo concerniente a automóviles con catalizadores¹⁰³, con menor cilindrada¹⁰⁴, uso de naftas sin plomo¹⁰⁵. Se ha utilizado al impuesto al valor agregado como medio para implementar la diferenciación impositiva.

Valorando críticamente este instrumento podemos afirmar que: (a) Debido a que los sistemas de diferenciación impositiva forman parte de los sistemas tributarios existentes, son relativamente fáciles de aplicar. (b) Como consecuencia de ello, tienen una alta eficiencia administrativa. (c) Es evidente que actúan conforme al principio contaminador-pagador.¹⁰⁶

3.5 TASAS.

3.5.1 ENFOQUE PRELIMINAR.

Dentro de la clasificación tripartita de tributos, las tasas son las prestaciones pecuniarias exigidas coactivamente por la autoridad pública en carácter de contraprestación por servicio público divisible que dicha autoridad le presta al sujeto o está en condiciones de prestarle.

Este tributo aplicado al campo ambiental ha sido analizado desde dos perspectivas: por un lado significando el medio para responsabilizar al contaminador financieramente; por otro fijando un precio por su actividad imponiendo de este modo un peso económico al responsable por el costo ecológico.

Sin embargo, se ha juzgado que la relevancia de las tasas como instrumentos económicos para la protección ambiental, es limitada¹⁰⁷. Ello toda vez que algunas de éstas deben tener una justificación específica (como veremos, las tasas administrativas y de uso), en tanto que otras observan enormes dificultades de implementación (las tasas sobre efluentes) que más adelante describiremos.

Su monto debe guardar una razonable proporción con el costo del servicio efectivamente presta-

do por el Estado al contribuyente obligado aunque no debe implicar una equivalente matemática, pues de allí deriva -a diferencia del impuesto- el derecho del Estado a reclamarla¹⁰⁸.

La prestación del servicio es el elemento típico del tributo y su ausencia torna improcedente su cobro. El cobro de las tasas presupone la existencia de un requisito fundamental como es que al cobro de dicho tributo debe corresponder siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio relativo a algo no menos individualizado del contribuyente. Esta tesis fue elaborada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación¹⁰⁹.

Pero no se ha considerado cuestionable que la fijación de la cuantía de la tasa retributiva de servicios públicos se tome en cuenta, no sólo el costo efectivo de ellos en relación a cada contribuyente, sino también la capacidad contributiva de los mismos¹¹⁰. Las tasas deben tener relación con el costo del servicio aunque no implica una equivalencia estricta.

A modo de ejemplo, entre otras enuncio las tasas por descarga de efluentes, tasas por tratamiento de efluentes industriales; las tasas originadas en la contraprestación de servicios administrativos o registros, vinculados con la comercialización o uso de productos o residuos peligrosos; tasas por limpieza de calles y paseos públicos; tasas por mantenimiento del aire limpio; tasas por control de ruidos y vibraciones molestos; tasas por mantenimiento del paisaje, arquitectónico o natural deteriorados por carteles publicitarios, etc.

3.5.2 MODALIDADES DE LAS TASAS.

Existen diversas modalidades de tasas con funciones ecológicas¹¹¹, las que considero a continuación.

TASAS ADMINISTRATIVAS.

La administración pública imponer derechos para afrontar los costos del servicio de control y autorización. Pueden adoptar la modalidad de derechos de registración, como en el caso de la registración de ciertas sustancias químicas o permisos para la concesión de realización de operaciones.

103 Utilizados en Alemania, Suecia, Noruega donde se privilegia impositivamente a los automóviles de motores "limpios". Información obtenida de Economic Instruments for Environmental Protection, OCDE, Paris, 1989, pp. 33 y s.s.
 104 Utilizado en Alemania y Suecia sobre la base las características del vehículo.
 105 En Alemania, Finlandia, Noruega, Países Bajos, Reino Unido, Suecia y Suiza se aplican impuestos diferenciales sobre naftas con plomo favoreciendo de esta forma el consumo de nafta sin plomo. Ello ha provocado la virtual desaparición de la nafta con plomo de Holanda y Suiza. Economic Instruments for Environmental Protection OCDE, Paris, 1989, p. 71.
 106 OCDE Economic Instruments for Environmental Protection, Paris, 1989, p. 116.

107 IFA Congres 1993, Seminar C "Environmental Taxes and Charges" II.d) Edición Kluwer, La Haya, Holanda, 1995.
 108 Cfr. CSJN, Fallos 192:20; 234:663; 251:222; 267:176; 270:427; 302:1425).
 109 "Cia. Química S.A. c/ Municipalidad de Tucumán", CSJN, del 3.9.89, Revista Impuestos I-XLVII-B, 2272.
 110 Cfr. CSJN, Fallos 234:681, in fine.
 111 OECD. Taxation and the Environment, Paris 1993, p. 22 y s.s.
 112 IFA Congres 1993, Seminar C "Environmental Taxes and Charges" II.d).

La justificación de estas tasas radica en que representan la contraprestación por un servicio público y en principio pueden ser mensuradas de conformidad con los costos oficiales derivados de la actividad o en función de la ventaja que el contribuyente recibe¹¹².

Cuando se fija el importe de la tasa, en principio se está internalizando el costo ecológico derivado de la actividad privada.

La OECD considera a estas cargas administrativas en línea con el principio "contaminador pagador". En la Comunidad Económica Europea se ha decidido otorgar estas licencias previo pago para cubrir las cargas derivadas de la fiscalización y control¹¹³. Por ejemplo, existen derechos de registración de pesticidas (Dinamarca, Finlandia, Francia, Holanda y Suecia, también en EEUU) y de productos químicos (Finlandia y Suecia)¹¹⁴, encontrándose en ésta línea la registración de automóviles.

La función ecológica de estas cargas administrativas es decididamente limitada pues por definición se encuentran específicamente relacionadas con regulaciones directas que son sumamente complejas para reemplazar.

Sobre la valoración crítica de este instrumento puede afirmarse que: (a) Buscan la financiación de medidas reguladoras directas, como la concesión de licencias y las actividades de control de la autoridad. (b) Tienen efecto redistributivo. (c) Respetan el principio contaminador-pagador, toda vez que parte de las tasas se aplican a los contaminadores y no al público en general. (d) Si las autoridades desempeñan mejor las tareas a su cargo, estas tasas pueden ser efectivas, si bien muy pocas veces tales entradas de dinero se destinan al presupuesto de los organismos que trabajan en la ecología pues generalmente tales importes ingresan al presupuesto general¹¹⁵.

B. TASAS DE USO.

Sugiere la idea de una tasa pagada por el destinatario de un servicio del Estado por el servicio especialmente conferido dicho sujeto pasivo. De la misma forma que las tasas administrativas, las tasas de uso representan el costo por un concreto y mensurable servicio del Estado y pueden internalizar el costo ecológico futuro y moderar el comportamiento de los agentes contaminadores.

113 OECD. *Taxation and the Environment*, Paris 1993, p. 69.

114 OECD. *Taxation and the Environment*, Paris 1993, pp. 67 y s. s.

115 OECD. *Taxation and the Environment*, Paris 1993, p. 116.

116 COM (92) 405 final (30.9.92).

117 En Francia se aplica desde el año 1985, (cfr. OECD. *Taxation and the Environment*, Paris 1993, pp. 35 y s.s.). También otros países aplican esta clase de tasas como Dinamarca y

En principio esta clase de tasas tienen una función redistributiva ventajosa ya que el costo del servicio o la ventaja que confiere al usuario puede servir de base para calcular la tasa.

Varios países han impuesto tasas de uso en relación con el vertido de efluentes líquidos y sólidos. Desde la perspectiva ecológica estas tasas pueden -en ciertos casos- mensurar eficientemente el costo del tratamiento de los efluentes. En nuestro país, se puede citar a la tasa prevista en la Ley 24.051, cuya tipificación de la base imponible dudosamente respeta, en nuestro criterio, las garantías constitucionales en virtud de que su cuantificación en base a la utilidad presunta importa un tratamiento desigualitario respecto de los contribuyentes, además de alterar el principio de capacidad contributiva.

Otros ejemplos de tasas de uso se registra en las tasas sobre caminos que son usadas genéricamente en muchos países, por ejemplo Alemania, y recientemente adoptadas por la Comunidad Económica Europea¹¹⁶.

C. TASAS SOBRE PRODUCTOS.

Son tasas que recaen sobre el precio de los productos utilizados en las diversas fases de la producción que genera contaminación. El costo de la contaminación es indirectamente internalizado, contrariamente con los que ocurre con las restantes clases de tasas.

D. TASAS SOBRE EFLUENTES.

Se basan en la cantidad o calidad de la descarga contaminante. Se aplica sobre emisiones aéreas, efluentes líquidos y desechos sólidos que se vuelcan a la naturaleza. Se relacionan cercanamente con las regulaciones directas. En la Argentina puede señalarse en esta línea el Decreto 2125/78, relativo a las cuotas de resarcimiento por el vertido de efluentes industriales contaminantes a las aguas públicas.

Se caracterizan básicamente por: (a) En primer lugar, por aplicarse a una amplia diversidad de producción de efluentes. Las más conocidas tasas sobre efluentes recaen sobre emisiones aéreas¹¹⁷; ruidos nocivos y ruidos industriales y derivados de la aviación superiores a ciertos niveles tolerables¹¹⁸;

Japón, sobre SO₂; Finlandia, Italia, Portugal y Suecia sobre SO₂ y NO₂ (Cfr. IFA Congres 1993, Seminar C "Environmental Taxes and Charges" II.d) Environmental Charges").

118 Existe en Holanda, Bélgica, Francia, Alemania, Japón, Suiza, Reino Unido y EEUU, (Cfr. IFA Congres 1993, Seminar C "Environmental Taxes and Charges" II.d) Environmental Charges"). Edición Kluwer, La Haya, Holanda, 1995.



efluentes líquidos¹¹⁹ aplicables sobre la descarga de ciertas sustancias tóxicas en cuerpos líquidos. (b) En segundo lugar porque proyectan una clara evaluación de las política ambiental. "Contrariamente a las tasas de uso, las tasas sobre efluentes no representan el precio por la facilitación del uso de un bien del estado, el énfasis radica en su función como incentivo ecológico. En consonancia con el principio contaminador pagador, las tasas sobre efluentes se aplican sobre el futuro costo ecológico de conformidad con la emisión individual de sustancias peligrosas. Para el productor de la polución, la tasa debería motivar un incremento del costo de acuerdo con el nivel de producción. Debajo de las condiciones normales de oferta y demanda, la tasa pagada por el contaminador debería relacionarse con sistema de precios del mercado. Como resultado, el precio final del producto debería internalizar el costo de la contaminación. Este acercamiento tiene la ventaja adicional de permitir a los productores completar flexiblemente la elección del más efectivo método del costo para reducir la descarga."¹²⁰ (c) En tercer lugar porque no se encuentran exentas de desventajas. Los principales cuestionamientos¹²¹ sobre la aplicación de tasas sobre efluentes radican en que: (i) Conforman un nuevo concepto en imposición que no encuadrará fácilmente en el sistema impositivo. (ii) En el plano internacional, distorsiona los objetivos de armonización tributaria y afecta la competencia internacional. (iii) Son decididamente criticadas por las personas obligadas al pago siendo su aceptación escasa. (iv) Resulta dudosa la trascendencia de su recaudación. (v) Requieren una estructura relativamente compleja y los costos de su administración pueden ser elevados. (vi) Para que puedan aplicarse con un relativo grado de éxito, la alícuota de la tasa debe ser reducida, además, un eventual incremento provocará la oposición a la misma.

Como consecuencia económica debe buscarse la internalización de los costos externos de la contaminación.

3.6 SUBSIDIOS E INCENTIVOS.

Opino que una política tributaria que utiliza instrumentos económicos para mejorar el impacto ambiental, debe privilegiar los estímulos tributarios e incentivos económicos frente al propósito modificar el comportamiento de los agentes mediante la aplicación de tasas o impuestos. No sólo se alentará a optimizar el impacto sino que estas medidas son, por lo general, anteriores o a lo sumo concomitantes con la degradación ambiental razón por la cual resultarán menos costosas que los intentos de corregir dicha degradación posteriormente.

Ahora cabe definir el concepto de incentivo y para ello recorro a la opinión de LALANNE¹²² quien opina que los beneficios tributarios son normas que, motivadas en razones ajenas a los principios jurídicos, aún producido el hecho imponible del impuesto se el ordenamiento concede una dispensa total o parcial de la obligación tributaria. Ello así en tanto el otorgamiento de beneficios tributarios tienen por horizonte el logro de finalidades extrafiscales dirigidas a estimular comportamientos o conductas, de allí lo importante del concepto.

Si los gobiernos pueden ofrecer estructuras de incentivos y desincentivos apropiados y que reflejen en forma adecuada los costos ambientales externos, la mayor parte de las inversiones y las actividades de mantenimiento relacionadas con el medio ambiente correrá a cargo de las empresas, y los costos adicionales se reflejarán en los precios que paguen los consumidores. Las opciones resultantes harán que las prácticas acertadas desde el punto de vista ambiental sean más rentables y atractivas¹²³.

Los subsidios son apoyos de diversa naturaleza prestados por el Estado a los individuos y empresas pudiendo instrumentarse mediante diversas modalidades. Como fin persiguen la realización de una determinada actividad o comportamiento a través de un medio económico¹²⁴.

119 Existe en Francia, Alemania, Italia, Holanda, Bélgica, Austria, Australia, Finlandia e Irlanda. (Cfr. IFA Congres 1993, Seminar C "Environmental Taxes and Charges" II.d) Environmental Charges Edición Kluwer, La Haya, Holanda, 1995; OECD. Taxation and the Environment, Paris 1993, pp. 36 y s.s.' OECD Eco Taxes in OECD Countries: A Survey, Paris, 1993, Nº VIII).

120 Cfr. IFA Congres 1993, Seminar C "Environmental Taxes and Charges" II.d) Environmental Charges". Edición Kluwer, La Haya, Holanda, 1995.

121 OECD Economic Instruments for Environmental Protection, Paris, 1989, pp. 36 - 45. IFA Congres 1993, Seminar C "Environmental Taxes and Charges" II.d). Edición Kluwer, La Haya, Holanda, 1995.

122 LALANNE, Guillermo A. Incentivos, subsidios y competencia fiscal dañosa. Ponencia presentada ante el I Coloquio Internacional de Derecho Tributario, organizado por la Especializaciones en Derecho Tributario de la Universidad Austral (Buenos Aires) y el Centro de Extensión Universitaria (San

Pablo, Brasil), en San Pablo, noviembre de 1999. 123 Informe Anual del Banco Mundial, año 1992, p. 63. Cfr. también RUNGE, C. Ford y JONES, Tom, Subsidies, tax disincentives and the environment: an overview and síntesis; BARG, Stephan, Eliminating perverse subsidies: what's the problem?; TOMAN, Michael, Analysing the environmental impacts of subsidies: issues and research directions; WOLFSON, Dirk, Tax differentiation, subsidies and the environment, todos publicados en OCDE Documents, titulado Subsidies and Environment. Exploring the linkages, Paris, 1996.

124 GIAMPIETRO BORRÁS, Gabriel. Incentivos tributarios para el desarrollo. Depalma, Buenos Aires, 1976, p. 62. El tributarista uruguayo define a los incentivos o estímulos económicos como "todo beneficio económico que se confiere directa o indirectamente a alguien, por el Estado, con la finalidad de acentuar una actividad predominantemente económica, tendiente al desarrollo económico y social del país, actividad que de algún modo concierne a quien se le difiere".

En estos casos hay que considerar el costo de equidad. Debe favorecerse la disminución de la carga impositiva de aquellos contribuyentes que realicen fuertes inversiones en materiales y equipos anticontaminantes. Sin embargo los demás contribuyentes podrían considerar esta prebenda como irritante llegando a considerar que ellos deberan absorber, al menos en parte, la incidencia impositiva de que se libera a los beneficiados.

3.6.1 OBJETIVOS.

La doctrina¹²⁵ los ha clasificado de diversas formas que no sólo tienen una utilidad académica sino que sirven para interpretar su evolución. En primer lugar reseño el preciso distingo efectuado por MACÓN¹²⁶ quien ha visualizado la existencia de dos clases de incentivos: los automáticos y los que requieren trámite previo, operando los primeros por la realización de un acto determinado, por ejemplo, una inversión, condicionando la existencia de los segundos a un acto administrativo de la autoridad pública que lo acuerde. La diferenciación no es académica¹²⁷, por el contrario es necesaria para formular el juicio de valor de estos instrumentos que, en la historia de la tributación argentina, han sido utilizados -en algunos casos- disvaliosamente. En segundo lugar nos referimos a la categorización de GIAMPIETRO BORRÁS¹²⁸ en incentivos tributarios (hacendistas), crediticios (financieros) y cambiarios (tipos de cambio, revaluaciones).

Sobre la valoración de los incentivos como estimulante de la inversión, no existen formas claras y eficientes para su evaluación¹²⁹.

3.6.2 JUSTIFICACIÓN.

El otorgamiento de incentivos a la inversión reposa en dos premisas fundamentales: la decisión política que refleja el deseo de estimular un determinado comportamiento y por otro lado en la valoración del tributo como posible obstáculo que impide o inhibe la realización de dicha conducta.¹³⁰

Para justificar el sistema de subsidios del Estado dirigido a eliminar o mitigar los efectos de la polución generada por la industria, se han esbozado diversas teorías. Siguiendo en el punto a TARAK en

su trabajo citado considero dos de estas:

- (a) **Fundamento en función de un supuesto beneficio. Teoría del beneficio:** el sujeto contaminante podría considerar que está brindado un beneficio gratuito para la comunidad si se encarga de la limpieza del medio ambiente. Consecuentemente reclama por ello una compensación traducida en un subsidio.

Los opositores de esta teoría sostienen que la contaminación es generada en provecho exclusivo del contaminante, razón por la cual si contaminar debe corregir esa nueva situación sin que ello implique ningún beneficio para la comunidad sino un deber de su parte.

Ambas posiciones reconocen circunstancias diferentes. Existe una especie de frontera de contaminación que no puede ser traspasada. Es decir, la naturaleza tiene capacidad de absorción de las sustancias contaminantes pero hasta un cierto límite. Sostiene TARAK que si el accionar del sujeto contaminante no llega a esa frontera, está prestando un servicio gratuito a la comunidad cuando dispone el tratamiento del material contaminante para evitar dicho efecto. Por el contrario, si el sujeto contaminante traspasa esa frontera, los gastos en que incurra para evitar los efectos de la contaminación, sólo estará corrigiendo su propio exceso.

En función de esta idea del servicio prestado por el sujeto contaminador, se sostiene que la comunidad, a través del estado, debe subsidiar a la empresa para financiar la construcción de la infraestructura necesaria para los fines de preservación ambiental, como para los gastos operacionales y de manutención.

- (b) **Fundamento en función de la teoría del derecho de propiedad:** si el sujeto contaminador ha estado descargando sustancia contaminantes durante mucho tiempo, podría considerarse que adquirió un derecho de propiedad. Siendo un derecho adquirido pretenderá una indemnización por vía de subsidios, a efectos de cesar en su actividad.

Es requisito imprescindible para el otorgamiento de un subsidio, que efectivamente se reduzca la contaminación, pues el efecto del otorgamiento de un subsidio a una empresa es distinto en rela-

125 Sobre el particular, vease Tax incentives as an instrument for achievement of governmental goals Reporte General, SURREY, Stanley S. y SUNLEY Jr. Emil M. en Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. LXIa. con motivo del XXX IFA Congreso, Jerusalem, 1976.

126 MACÓN, Jorge. Las finanzas públicas argentinas, Período 1950-80. Macchi, 1985, p. 159 y s.s.

127 Reseñando la evolución de estos instrumentos de política tributaria, MACÓN (Las finanzas públicas argentinas... p. 163) ubica a los primeros regímenes de promoción automática de las inversiones, en el orden nacional, en la década del '40. Consistían, básicamente en la deducción proporcional de la

inversión efectuada en forma adicional a la depreciación normal. Comenzaron a decaer a partir de 1974, quedando en pie los incentivos de trámite.

128 GIAMPIETRO BORRÁS, Gabriel. Op. Cit. p. 65.

129 Las formas de averiguarlo serían (a) relacionar la inversión bruta interna anual con la ponderación numérica de los incentivos vigentes en dicho año o bien (b) recurrir a un sistema de encuestas, que es de por sí un camino complejo de instrumentar. Cfr. MACÓN, Jorge. Las finanzas públicas argentinas... p. 166.

130 SOLER ROCH, María Teresa. Incentivos a la inversión y justicia tributaria. Cuadernos Civitas., Madrid, 1983, p. 49.



ción con la aplicación de un gravamen sobre la actividad cuestionada. El impuesto implicará una reducción en la producción de bienes; el subsidio será un ingreso adicional sin efecto directo sobre la contaminación, incluso tal vez, la aumente¹³¹.

Coincidimos con el criterio según el cual se presenta como más ajustado al principio de equidad que se concedan desgravaciones o exenciones que estimulen la inversión en bienes destinados a evitar o disminuir el factor contaminante¹³², convirtiéndose en medios eficaces para la obtención de los fines perseguidos.

3.6.3 MODALIDADES DE LOS INCENTIVOS.

Entre otros pueden consistir en:

- (a) Asistencia financiera sin contraprestación, como inducción para lograr determinadas conductas positivas o bien para hacer cesar o lograr una abstención por parte del sujeto.¹³³
- (b) Préstamos blandos a condiciones de tasas de interés y plazos sumamente acomodados para la empresa, comparados con los prevalecientes en el mercado, con el objeto del financiamiento de la construcción de plantas de tratamiento de las sustancias generadoras de contaminación. Sostiene Cano que "numerosos países usan el sistema de otorgar préstamos a largo plazo y bajo interés, tanto a particulares como organismo públicos locales, para construir obras de aprovechamiento de los recursos naturales o de preservación ambiental"¹³⁴.
- (c) La amortización de obras de infraestructura a muy corto plazo.
- (d) Desgravaciones impositivas hasta sistemas de tratamientos impositivos especiales, según las circunstancias.
- (e) Incentivos para la eliminación de desperdicios. Se ha utilizado con suma frecuencia en los Estados Norteamericanos en los cuales se sancionaron leyes que favorecen la destrucción de desperdicios, por ejemplo en relación con la reducción de automóviles viejos destinados a chatarra, bajo pena de multa si no se concreta la destrucción. El Estado paga un premio si se lo destruye en un término adecuado¹³⁵.

131 MACÓN, Jorge. Las finanzas públicas argentinas... p. 149.
 132 DICHARA, Sara. La política fiscal y la protección ambiental. Revista Jurídica de Buenos Aires, Universidad de Buenos Aires, año 1985, p. 183.
 133 CÁRDENAS, Emilio. Op. cit. p. 1609.

3.6.4 VALORACIÓN CRÍTICA DE LA UTILIZACIÓN DE SUBSIDIOS.

Básicamente las principales críticas que se formulan a la utilización de incentivos radica en que: (a) Se afecta a la justicia distributiva en virtud de que puede generar un tratamiento inequitativo en relación con la tasa del impuesto. (b) Se afecta al principio de neutralidad. (c) Contradice el principio contaminador-pagador. (d) Son problemáticos en el contexto de la armonización tributaria. (e) Es difícil valorar la contribución de las subvenciones a la eficiencia económica.

3.7 SISTEMA DE LICENCIAS.

Otros instrumentos financieros consiste en la negociación de derechos de emisión. Por debajo de un determinado nivel de contaminación, el Estado concede a las empresas licencias o derechos de contaminación instrumentado en documentos.

Dichos documentos se emiten en relación con un específico nivel de contaminación generalmente igual al que es capaz de absorber la propia naturaleza. Estos derechos de contaminación pueden subastarse públicamente, obteniéndose por ese medio los recursos para asignarlos al saneamiento del medio ambiente. También puede ser asignados a las empresas conforme a pautas determinadas.

Estos documentos son al portador y negociables libremente creándose de esta forma un mercado para su circulación.

De esta forma, la potencialidad contaminante se convierte en un recurso económico respondiendo a sus características actuales de bien limitado. Como consecuencia de ello puede ocurrir que una empresa más eficiente compre esos derechos a otra que lo sea menos, dándole un uso económicamente más eficiente a la capacidad contaminante¹³⁶.

Observo que esto deviene en la posibilidad de considerar la contaminación como un bien económico.

El intercambio de certificados de contaminación persigue dos objetivos fundamentales: (a) La minimización del costo de la lucha contra la contaminación mediante la reducción de emisiones más importantes en los lugares en que son menos costosas, tolerando al mismo tiempo las emisiones de

134 CANO, G. J. Op. cit. p. 144.
 135 PIGRETTI, Eduardo A. Una nueva posibilidad: el derecho ambiental. Revista Jurídica El Derecho, T. 83-829.
 136 MACÓN, Jorge. Las finanzas públicas argentinas. p. 148.

mayor envergadura en los casos en que los costos de purificación son más altos. (b) La conciliación del desarrollo económico con la protección del medio ambiente. Se trata de que puedan realizarse emprendimientos industriales nuevos en zonas determinadas, sin que ello necesariamente importe el aumento de la contaminación en dicho lugar. Con tal propósito, la industria que quiere radicarse en un lugar determinado adquiere los certificados o derechos de contaminación a las instalaciones ya existentes las que, necesariamente, deberán reducir su generación de polución.

La política americana de negociación de emisiones se caracteriza, principalmente, por una transferencia parcial en la toma de decisiones sobre la concepción y ubicación de los equipos de lucha contra la contaminación, facultad que antes recaía sobre los poderes públicos y que ahora se atribuye, con mayor frecuencia, a los gerentes de las industrias. Es generalizada la opinión en el sentido de reconocer ventajas al tráfico de emisiones, desde el punto de vista de la eficiencia económica¹³⁷.

Para su implementación se requeriría un nivel de transparencia y objetividad riguroso. La negociación de emisiones obedece a razones de eficiencia económica. Las medidas de regulación directa obligan a las empresas a buscar soluciones eficientes en cuanto a los costos, y son el factor determinante que lleva a presentar una solicitud de negociación de emisiones, que es un acto de carácter eminentemente voluntario.

3.8 SISTEMA DE GASTOS CON PROPÓSITOS AMBIENTALES.

Debido a que ciertos gastos no son deducibles de la base imponible del impuesto a las ganancias, se intenta incentivar el comportamiento no contaminante a través de ventajas relacionadas con la deducción de gastos del balance impositivo¹³⁸. Es decir, se crean incentivos para lograr un comportamiento determinado a través de la recompensa consistente en la deducción de gastos o preferencias impositivas.¹³⁹ Sin embargo este instrumento ha recibido severos juicios de valor y se encuentran en proceso de declinación.

137 El sustento del sistema de tráfico de emisiones radica en "The Clean Air Act of 1969", con enmiendas posteriores. Puede profundizarse el tema en OCDE Economic Instruments for Environmental Protection, Paris, 1989, pp. 88 y s.s.

138 MUSGRAVE, Richard A., MUSGRAVE, Peggy B. Hacienda Pública. Teórica y aplicada, Mc Graw Hill, 5ª edición, Madrid, 1992.

139 SURREY, Stanley. Tax incentives as an instruments for achievement of government goal. General Report, XXX IFA Congress, 1976, Jerusalén. Ver también ponencias de Australia.

140 IFA Congress 1993, Seminar C "Environmental Taxes and Charges", II. e). Edición Kluwer, La Haya, Holanda, 1995. También WHITEHOUSE, Edward, Tax expenditures and environmental policy; STERNER, Thomas, Tax expenditures and environment, ambos publicados en OCDE Documents,

Los gastos con propósitos ecológicos conceden un favorable tratamiento al contribuyente que genera contaminación¹⁴⁰.

Diversas modalidades pueden adoptar los gastos con fines de preservación de la ecología:

3.8.1 DEPRECIACIÓN ACELERADA.

Es probablemente el más amplio método de concesión al gasto ecológico, permitiéndolo al comprador de bienes que sufren depreciación el beneficio impositivo representado por la posibilidad de tomar grandes deducciones en el inicio de la utilización del bien¹⁴¹.

El impuesto a las ganancias en la República Argentina contuvo, hasta fines del año 1978, una disposición que receptaba en la legislación el instrumento del subsidio. En efecto, la ley permitía la amortización acelerada en favor de las empresas industriales que realizaren inversiones en bienes muebles, mejoras, instalaciones u otras obras destinadas al saneamiento industrial, tratamiento de efluentes líquidos y gases, en tanto respondan a proyectos aprobados por la autoridad de aplicación.

Este sistema recogía la experiencia de otros países que ya lo habían implementando (Francia, Japón y Estados Unidos).

No obstante constituir un aporte económico, el sistema de subsidios podría ser menos eficaz de lo previsto. Ello en razón de que las empresas, al momento de la evaluación de la inversión entre el sistema anticontaminante y el que contamina, deberán recibir una ostensible mejora para efectuar dicha inversión anticontaminante, pues de lo contrario será lo mismo contaminar que no hacerlo. Y resulta de dudoso éxito apelar a la responsabilidad del industrial, sin la contrapartida de la ventaja tributaria.

Como dato de nuestra legislación puede enunciarse la reciente Ley 24.196 sobre inversiones mineras, reformada por la Ley 25.429, incorporó normas de esta naturaleza. Faculta a la amortización en un tercio por año para los sujetos acogidos al régimen por inversiones variadas.¹⁴² La misma norma

titulado Subsidies and Environment. Exploring the linkages, Paris, 1996.

141 IFA Congress 1993, Seminar C "Environmental Taxes and Charges" II.d). Edición Kluwer, La Haya, Holanda, 1995.

142 Ley 25.429 modificatoria de la Ley 24.196, art. 13º dispone: "Las inversiones de capital que se realicen para la ejecución de nuevos proyectos mineros y para la ampliación de la capacidad productiva de las operaciones mineras existentes, así como aquellas que se requieran durante su funcionamiento, gozarán del régimen optativo de amortización en el impuesto a las ganancias previsto en el presente artículo. 1. Los sujetos alcanzados por el presente artículo podrán optar:

1.1. La aplicación de las respectivas normas que de conformidad con las disposiciones del citado gravamen, resulten aplicables según el tipo de bien del que se trate.



dispone, a fin de preservar el medio ambiente en el contexto de las explotaciones mineras, la conformación de un fondo a cargo de las empresas con afectación a este fin específico, siendo deducible en el Impuesto a las Ganancias hasta el límite del 5 % de los costos operativos de extracción y beneficio, debiendo restituirse al balance impositivo del gravamen los montos no utilizados al finalizar el ciclo productivo¹⁴³.

También la Ley 25.080 de Inversiones Forestales prevé un régimen de amortización acelerada en el Impuesto a las Ganancias, lo que desde el punto de vista financiero es muy importante. Es decir que las inversiones en obras civiles, construcciones y el equipamiento correspondiente a las mismas para proporcionar la infraestructura necesaria para la operación se podrán amortizar en un sesenta por ciento (60%) del monto total de la unidad de infraestructura en el ejercicio fiscal en el que se produzca la habilitación respectiva y el cuarenta por ciento (40%) restante en partes iguales en los dos años siguientes. A su vez las inversiones en maquinarias, equipos, unidades de transporte e instalaciones que no se describí en el párrafo anterior, se podrán amortizar un tercio (1/3) por año a partir de la puesta en marcha.

En EEUU, el Internal Revenue Code (IRC)¹⁴⁴ desde el año 1980 admite la depreciación acelerada. Anteriormente dicha legislación permitía la recuperación del costo basado en la vida útil del bien. El sistema de depreciación acelerada permite a las empresas elegir recuperar el capital en un período más

corto del término de vida útil del bien. La elección de este sistema es electivo para la compañía, no obligatorio.¹⁴⁵

3.8.2 DEDUCCIÓN TOTAL O PARCIAL DE GASTOS.

Muchos países permiten la deducción parcial de los gastos incurridos en los bienes destinados al control de la contaminación. Una parte del costo del bien es inmediatamente deducible como gasto en tanto el remanente del costo se deduce conforme su depreciación económica.

3.8.3 SISTEMA DE CRÉDITOS FISCALES.

Implica una reducción impositiva por la inversión en bienes destinados a neutralizar la contaminación. Es una figura cercana al subsidio. Asimismo puede incluirse la deducción en el balance impositivo del pago de otros gravámenes. Por ejemplo, en EEUU el IRC admite la deducción de los tributos vinculados con la conservación del medioambiente, tanto en favor de las sociedades como de las personas físicas¹⁴⁶.

3.8.4 EXENCIONES IMPOSITIVAS.

Mediante estas franquicias se favorece a la realización de inversiones con fines conservacionistas.

- 1.2. La aplicación del régimen especial de amortizaciones que se menciona a continuación:
 - 1.2.1. Inversiones que se realicen en equipamiento, obras civiles y construcciones para proporcionar la infraestructura necesaria para la operación, tales como accesos, obras viales, obras de captación y transporte de aguas, tendido de líneas de electricidad, instalaciones para la generación de energía eléctrica, campamentos, viviendas para el personal, obras destinadas a los servicios de salud, educación, comunicaciones y otros servicios públicos como policía, correo y aduana: el sesenta por ciento (60%) del monto total de la unidad de infraestructura, en el ejercicio fiscal en el que se produzca la habilitación respectiva, y el cuarenta por ciento (40%) restante en parte iguales en los dos (2) años siguientes.
 - 1.2.2. Inversiones que se realicen en la adquisición de maquinarias, equipos, vehículos e instalaciones, no comprendidas en el apartado anterior: un tercio por año a partir de la puesta en funcionamiento.
2. Una vez optado por uno de los procedimientos de amortización señalados precedentemente, el mismo deberá ser comunicado a la autoridad de aplicación y a la Administración Federal de Ingresos Públicos, en la forma, plazo y condiciones que las mismas establezcan y deberá aplicarse -sin excepción- a todas las inversiones de capital que se realicen para la ejecución de los nuevos proyectos mineros o para la ampliación de la capacidad productiva de las operaciones mineras existentes, incluidas aquellas que se requieran durante su funcionamiento.
3. En el supuesto de optarse por el procedimiento de amortización indicado en el inciso 1.2. del presente artículo, resultarán asimismo de aplicación las siguientes disposiciones:
 - a) La amortización impositiva anual a computar por los bienes antes mencionados no podrá superar, en cada ejercicio fiscal, el importe de la utilidad imponible, ge-

- nerada por el desarrollo de actividades mineras, con anterioridad a la detracción de la pertinente amortización y, de corresponder, una vez computados los quebrantos impositivos de ejercicios anteriores;
- b) El excedente que no resultare computable en un determinado ejercicio fiscal podrá imputarse a los ejercicios siguientes, considerando para cada uno de ellos el límite máximo considerado precedentemente;
- c) El plazo durante el cual se compute la amortización impositiva de los bienes no podrá exceder el término de sus respectivas vidas útiles. El valor residual existente a la finalización del año en el cual se produzca la expiración de la vida útil de los bienes, podrá imputarse totalmente al balance impositivo del citado ejercicio fiscal, no resultando aplicables en estos casos la limitación señalada en el punto a) del presente inciso.

143 Ley 24.196, art. 23º "A los efectos de prevenir y subsanar las alteraciones que en el medio ambiente pueda ocasionar la actividad minera, las empresas deberán constituir una previsión especial para tal fin. La fijación del importe anual de dicha previsión quedará a criterio de la empresa, pero se considerará como cargo deducible en la determinación del impuesto a las ganancias, hasta una suma equivalente al cinco por ciento (5%) de los costos operativos de extracción y beneficio. Los montos no utilizados por la previsión establecida en el párrafo anterior deberán ser restituidos al balance impositivo del impuesto a las ganancias al finalizar el ciclo productivo".

144 Section 168.

145 AMICO, Joseph C. Introduction to the US Income Tax System. Kluwer Law and Taxation Publisher, Deventer, Holanda. 1993, pp. 33 y 113.

146 AMICO, Joseph C. Op. cit. p. 116.

Las modalidades que pueden adoptar las legislaciones para la concesión de estos incentivos es variada. A modo de ejemplo pueden enunciarse las siguientes: (i) El tratamiento impositivo favorable para las inversiones que cumplen una función porcentual de reducción de la contaminación en una determinada inversión, por ejemplo, las inversiones que tienen el 70 % de función anticontaminante (Alemania) o la creación de listas de equipos que tienen específicas preferencias impositivas. (ii) Incentivos a las nuevas industrias en relación con las antiguas o desactualizadas, dado que éstas en general conservan tecnologías obsoletas (Canadá). (iii) Otras preferencias impositivas se acuerdan a las industrias que adoptan tecnologías no contaminantes como por ejemplo, las que utilizan la energía solar (Portugal y Suiza).

En nuestro ordenamiento jurídico tributario puede referirse a la Ley 25.063, modificatoria del Impuesto a las Ganancias, incorporó una norma exentiva respecto de las ganancias derivadas de la disposición de residuos, obtenidas por las entidades y organismos comprendidos en el artículo 1° de la Ley 22.016 (esto es, sociedades de economía mixta; empresas del Estado; sociedades anónimas con participación estatal mayoritaria; sociedades anónimas con simple participación estatal; sociedades del Estado; empresas formadas por capitales de particulares e inversiones de los Fiscos Nacional, Provinciales y Municipales; bancos y demás entidades financieras nacionales). Se establece como condición para la procedencia de la exención la reinversión de la utilidad en dichas finalidades. Esta norma no se encuentra en vigor por virtud del veto ejercido por el Poder Ejecutivo Nacional a través Decreto 1517/98 aunque fue mantenida la exención por la ley de insistencia posterior a dicho decreto.

3.9 SERVICIOS PRESTADOS POR EMPRESAS.

Corresponden al precio exigido por una empresa cuya ocupación es el traslado de residuos a plantas de tratamiento. Por ejemplo se cuentan las tasas de uso aplicable a los efluentes líquidos respecto de los cuales se trata de liberar el agua de los residuos contaminantes que contiene a través de sistemas depuradores, como las que percibe el Ceamse para la recepción de residuos domiciliarios.

También implica la internalización de los costos externos derivados de la contaminación en razón de que el precio cobrado representará el costo de tratamiento de los residuos con más margen de utilidad para la empresa.

3.10 CONCLUSIONES.

Este trabajo, metodológicamente, tiene dos partes claramente diferenciadas. En la primera elabo mi opinión respecto de la relación existente entre los conceptos de derechos humanos, medioambiente y derecho tributario. Parto del análisis de derecho humano como una expresión moderna del derecho natural. Los derechos humanos no son otra forma de expresión de derechos naturales, inherentes a la naturaleza del hombre. Por tanto no considero que la ley positiva pueda crearlos, los derechos humanos existen aún cuando las leyes positivas no lo contemplen, o más grave aún, lo desconozcan.

Asimismo me aparto, expresamente, de toda consideración sobre la ecología como ideología, pues considero que primero está el hombre y luego la naturaleza, en ese orden. El hombre tiene el derecho a servirse de la naturaleza pues fue creada para él, aunque es obvio que tiene la obligación de ejercer un uso racional, inteligente y protector para las generaciones futuras.

Traspasando el fundamento iusfilosófico sobre el cual reposa este trabajo, concluyo en que el derecho a un ambiente sano es un derecho inherente al hombre, un derecho natural y, en el ordenamiento argentino, este derecho natural se encuentra constitucionalizado en el art. 41° de nuestra Constitución nacional. El mandato constitucional se dirige tanto a los administrados como al mismo Estado. A los administrados porque les concede el derecho de utilizar racionalmente los recursos naturales, por lo que es un deber su protección por parte de estos pero también es un derecho de servirse de aquellos para el desarrollo de actividades productivas. Al Estado porque debe velar por la protección del mismo y protección del derecho de servirse de aquellos, sancionando leyes que contemplen las formas de reparación del daño ambiental.

La segunda parte del artículo se refiere a los tributos ambientales y también de determinados instrumentos económicos que tienden a resolver la cuestión. Aún cuando el proceso industrial de bienes, en diversos grados, genere contaminación ambiental implicando ello un mal, el proceso económico debe seguir en funcionamiento. De esta forma la contaminación se transforma en un costo adicional para el proceso industrial el cual debe internalizado. El desarrollo económico persigue la optimización en la asignación de los recursos obrando con eficiencia. Las empresas tienden a maximizar su ganancia, hecho que logran cuando el costo marginal es igual al ingreso marginal.



Estos propósitos se enfrentan con las externalidades negativas o deseconomías que impiden la correcta asignación de los recursos y sus efectos lo padecen tanto los consumidores de los productos que ocasionan la contaminación como los que no los consumen. Esto es un problema de eficiencia. Dichas deseconomías, cuando no pueden resolverlas privadamente los sujetos, por ejemplo a través de una indemnización, demandan la participación del Estado para tal objetivo. Con tal fin, y por intermedio de la aplicación de adecuados instrumentos económicos, puede favorecerse el nivel óptimo de producción. El nivel óptimo de contaminación se alcanzará cuando los costos de las reducciones ulteriores son iguales a los beneficios que acarrea a la sociedad dichas reducciones. Sin embar-

go en la generalidad de los casos, resulta complejo cuantificar la base imponible para la aplicación de un impuesto sobre la contaminación.

Los bienes que tradicionalmente fueron libres o gratuitos, por efecto de la contaminación han dejado de serlo. Entonces, la contaminación debe ser considerada como un recurso por el cual debería pagarse.

La implementación de la política ambiental que recurra a los instrumentos económicos inexorablemente debe estar respaldada por un activo y profundo estudio sobre los alcances de los efectos que dichos instrumentos puedan generar, alejándose de generalizaciones abstractas. Tales instrumentos coexistirán con las regulaciones directas. 