

# FISCALIDAD Y TUTELA AMBIENTAL

*Nohora Lifschitz* \*

## INTRODUCCIÓN

El presente trabajo busca explicar como el sistema financiero y tributario tiene herramientas valiosas para la tutela efectiva del medio ambiente. En las últimas décadas la problemática de gestión y conservación del medio ambiente y los recursos naturales ha encontrado un dilema que es el FINANCIAMIENTO junto a la toma de conciencia de la contaminación y los daños que acarrea. La ineptitud origina una de las más difíciles preguntas ¿quién paga la contaminación?, que necesita de una urgente respuesta en estos tiempos ya sea desde la Economía y básicamente desde la función tutelar del estado, con lo que el sistema financiero y el Derecho Tributario se transforman en armas contundentes.

## BIEN JURÍDICO TUTELADO

El primer problema que encontramos es definir el bien a tutelar, e sea que definición le otorgamos a medio ambiente en cada ordenamiento.

Sobre el tema existen diferentes teorías referidas a la amplitud del concepto, este desafío nos pone a considerar una multiplicidad de elementos que podrían ser infinitos, perdiendo el control y haciendo difícil una gestión eficiente del mismo. Pero si podemos integrar al medio ambiente elementos dentro de la normativa de tipo cultural,

---

\* Abogada por la Universidad Nacional de Buenos Aires. Candidata a doctora en Derecho Tributario por la Universidad de Salamanca.

como protección de patrimonio cultural, que sin estar dentro del concepto ambiente se hallan protegidos de acuerdo a su forma de gestión, esto lo encontramos en muchas constituciones en casi todas las de Latinoamérica.

## TEORIAS MAS CONOCIDAS Y UTILIZADAS

GIOANNINI M.S. define como “el bien cultural como paradigma del bien ambiental”, distingue tres categorías de ambiente:

- A. El ambiente relativo a la tutela de los bienes naturales y culturales.
- B. El ambiente como defensa del suelo, aire y agua.
- C. El ambiente como normativa del ordenamiento territorial.

192 Para este autor el bien ambiental, es un bien jurídico inmaterial seleccionado constitucionalmente y que debe ser tutelado. Una característica interesante es el planteo que hace respecto del daño, ya que manifiesta que ese mismo afecta al hombre mismo por las reacciones de la naturaleza, esto genera además costos e imposibilidad de previsión<sup>1</sup>.

Por supuesto, estos estudios se basan en el sistema italiano, bastante amplio por cierto en el encuadre ya que integra al medio ambiente los bienes culturales, es decir los que tienen intervención del hombre en su creación.

En la primer categoría de Giannini estamos hablando de bienes públicos<sup>2</sup>, éste tema ha tenido un interesante desarrollo entre los economistas, viendo la necesidad de la intervención del Estado para caracterizar bienes como colectivos, aumentar la propiedad pública de

---

1 Rosembuj, tulio LOS TRIBUTOS Y LA PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE, Marcial Pons, Madrid, 1995 toma la teoría del Giannini M.S. y destaca estos puntos. Pag. 21/22.

2 Jiménez Hernández, Jorge, EL TRIBUTO COMO INSTRUMENTO DE PROTECCIÓN AMBIENTAL, ed. Comares, Granada, 1998, Pag. 71.

zonas ecológicamente importantes y la necesidad o no de limitaciones a la propiedad privada<sup>3</sup>.

En la segunda categoría tenemos los bienes de la naturaleza que son objeto de agresión por el hombre, pero que mas problemas de gestión tienen, por su carencia o costo de renovabilidad<sup>4</sup>.

En la tercera categoría nos encontramos el tema de actividad administrativa que es el ordenamiento territorial y que acarrea la actividad del catastro, así como las nuevas tendencias de poblamiento, las que suelen ser incetivadas por aumentos o rabajas de las tasas municipales.

El sistema español tiene dos tendencias la Globalista y la Reduccionista. La primera define, como su nombre lo indica, que el medio ambiente es un amplio conjunto de elementos. Autores como Rodríguez Ramos y Ramón López, han desarrollado esta teoría, que define al medio ambiente como un conjunto de elementos relacionados a la calidad de vida y el desarrollo de la persona. En el caso del segundo autor toma los recursos naturales, los conjuntos naturales, como parques nacionales e incluye al medio ambiente humano<sup>5</sup>.

En el reduccionismo encontramos al prestigioso Ramón Martín Mateo, que no integra los elementos creados por el hombre, los aspectos socio culturales y un elemento natural como la tierra<sup>6</sup>.

---

3 Daly, Herman, *PARA EL BIEN COMÚN*, ed. Fondo de Cultura Económica, Mejico 1995. En su libro hace un tratamiento particular del tema buscando una solución para el medio ambiente sano para todos, en este trabajo ha sido acompañado por el teólogo John Cobb.

4 Jiménez Hernández, Jorge, ob, cit. Pag. 19.

5 Debemos aclarar la diferencia entre calidad de vida y nivel de vida, esto es de vital importancia, ya que el nivel se refiere a una cuantificación económica que normalmente se mide en ingresos per cápita y nos da una supuesta forma de desarrollo tomando una canasta de productos y servicios que el individuo tiene a su disposición. La calidad de vida es otra cosa, el premio nobel 1998 Amartya Sen nos dice que esta caracterizada por la elección de bienes de cada sociedad, no todos quieren vivir o alimentarse de la misma manera, el grado de desarrollo social, el nivel educativo, la educación ambiental y la idiosincrasia de cada pueblo nos dará una más clara respuesta, pues bien la calidad de vida es algo más complejo. En el derecho constitucional encontramos una calidad de vida determinada, conforme a los derechos incluidos y el espíritu marcado en el preámbulo, en la doctrina argentina es el prof. Nestor Pedro Sagues quien habla de un derecho a la calidad de vida como derecho implícito y que surge de la interpretación del Programa constitucional, tal como la dignidad, que adeás se enlaza con este tema.

6 Jiménez Hernández, Jorge, ob. Cit.

Finalmente Jimenez Hernandez en su estudio, nos da un concepto restringido a la relación con la naturaleza, ya que el medio ambiente se forma sólo por elementos de la naturaleza, “un conjunto de condiciones que hacen posible la existencia del hombre sobre la tierra y su desenvolvimiento como persona”<sup>7</sup>. Lo interesante es que no es mero conservacionismo sino la protección del medio ambiente para la mejor vida del hombre que de alguna manera, nos lleva a una forma de vida digna, lo que como veremos tiene que ver con la intervención del Estado, el poder de policía y un sistema tributario justo.

Por tanto la extensión del concepto medio ambiente, tiene que ver con el grado de intervención del Estado, el nivel de gasto público, y si esa intervención imprimirá sobre las conductas una orientación loable o si se afectarán libertades individuales y de empresa<sup>8</sup>.

## SOLUCIONES EFICIENTES Y HERRAMIENTAS

194 La tutela del medio ambiente ya sea en el cuidado de los recursos naturales o en las formas de evitar la contaminación, o tomando un concepto globalista, tiene tres soluciones.

1. REGULACIONES, es decir las normas de protección ambiental, la definición de política ambiental y los standares<sup>9</sup>, ya sea incluídas en la Constitución o por Leyes.

2. INCENTIVOS ECONOMICOS Y/O FISCALES: Un instrumento económico o de mercado es un mecanismo incentivador , ya sea en forma positiva o negativa dentro de la policía ambiental. El estado actúa con menor actividad, generalmente estos instrumentos se hallan en el área del derecho administrativo, como por ej: licencias, cotos de caza, cargas por producto, que son normalmente más flexibles en su aplicación que cualquier tributo<sup>10</sup>. Es importante lo

---

7 Idem, pag. 25. Conforme también a los estudios de capacidad contributiva en incentivos ambientales llevados adelante por el Prof. Manuel Herrera Molina.

8 Esta afectación de la libertad de empresa y derechos individuales ha sido un punto álgido para la aplicación de tributos ambientales, sobretodo en Estados Unidos.

9 Llamamos standars a las medidas de contaminación, basadas en la capacidad de carga de cada elemento.

10 Conf. Borrás Giampietro, INCENTIVOS TRIBUTARIOS PARA EL DESARROLLO. Ed. Depalma, Buenos Aires, 1976.

que llamamos fomento, las promociones y subsidios o rebajas de tarifas que se utilizan en muchos países como Argentina.

Sin embargo hay formas más modernas y puras de mercado como fondos Verdes e inversión<sup>11</sup>. o bonos por contaminación con cotización en bolsa, estas son cuotas autorizadas de emisión de contaminación, como azufre en la cuenca de los Angeles, que basadas en standares se otorgan a empresas instaladas y que buscan interés en internalizar costos, quien lo hace podrá vender su cuota en la Bolsa a un buen precio<sup>12</sup>.

Los instrumentos FISCALES, que son los que más nos interesan, son los tributos o formas de deducción exenciones, desgravaciones, amortizaciones acumuladas, es decir incentivos, que tienen como objetivo orientar conductas, en derecho ambiental esto es el principio de la DISUACION o bien recaudar para gestionar, lo que no impide y es lo más común que cumpla con los dos objetivos, siendo uno el prevalente. Esto en definitiva es la política fiscal como herramienta de la ecología, que ordena un sistema de premios o castigos.

195

3. AUTOREGULACION. Aquí encontramos la búsqueda de internalización de costos ambientales, o el mayor uso de tecnología limpia, con una mínima actividad estatal. Dentro de estos están las normas ISO 9000 o específicamente 14000 (de gestión ambiental), que desde hace años se imponen en el contexto de la globalización principalmente tienen una herramienta que es el Marketing, y que es utilizado por las grandes industrias líderes, para vender sus productos que no sólo no contaminan sino su proceso de producción es limpio.

## **EL PRINCIPIO CONTAMINADOR PAGADOR**

Este principio aplicado desde 1973, fue aceptado por primera vez por la O.C.D.E. y es base económica de la corrección de externalidades, esto significa que quien contamina debe aceptar y cargar con los costos de la contaminación, bien decimos es un principio

---

11 Existe desde hace años en Inglaterra el Fondo MERLIN que invierte en empresas no contaminantes consideradas por ellos evolucionadas en un crecimiento anual del 30%

12 Esto se aplica en Estados Unidos por ej. En la cuenca de Chicago para emisión de humos pero hasta la fecha los resultados no son los esperados.

económico porque regula el precio, ya que de otro modo el contaminador y la industria limpia producen y luego venden a un mismo precio, pero uno con menores costos que lo traslada a los consumidores, ¿quién se hace cargo? Obviamente el estado, quien deberá gastar en descontaminar, y definitivamente esto generará mayor carga fiscal por mayor gastos público.

Muchos autores entienden a este principio rector de los instrumentos económicos y fiscales, si bien es cierto en el primer caso no en el segundo, los tributos ambientales no se basan más que en los principios generales del derecho tributario si bien ellos podrán ser interpretados a la luz de este principio o de las necesidades de la Hacienda Pública.

## EL PROBLEMA DEL GASTO SOCIAL

196 Bien entiende el profesor Andrea Amatucci que la hacienda Pública es el instrumento eficiente para tutelar el medio ambiente, y que como vimos es el nexo entre los intereses colectivos y difusos establecidos en la Constitución y la actividad financiera o Régimen financiero establecido en la misma. Entiende que la actividad comprende tanto la neutralización de externalidades<sup>13</sup>, tratando el problema de los bienes públicos, lo que supondrá un reflejo inmediato en el Gasto Público, como nuevas líneas de ingresos y creación de impuestos de ordenamiento<sup>14</sup>.

Quiere decir que no sólo existen tributos ambientales, sino beneficios fiscales como incentivo. Cuando nos referimos a tributos pueden ser impuestos, quizás los más tratados por ser los más discutidos, las tasas que nos reflejan un servicio público o actividad estatal, la más común recolección de residuos, o las contribuciones especiales, que pueden utilizarse en la creación de instrumentos de descontaminación como potabilizadoras comunales. Todo esto significa que existe un gasto social a reparar, que si no ha medidas específicas a la

---

13 Entendemos por externalidad todo efecto que un productor, genera en otro ajeno al proceso de producción. La misma puede ser positiva, si da mayor valor, ej. La creación de espacios verdes, o negativa, eliminación de humos, etc. Este concepto económico refleja el daño ambiental, según el Derecho.

14 Amatucci Andrea L'ordinamento GIURIDICO FINANZIARIO, Napoles, 1979, pag. 333 y ss.

larga se reflejará en el Presupuesto, con efecto negativo sobre todos, y aún más sobre los que no contaminan, quienes pagaran por otros, deviniendo el sistema en injusto.

Señala justamente Rosembuj, que es obligación de la Hacienda Pública velar por los mandatos constitucionales, por los derechos fundamentales del ciudadano con una “asignación equitativa y eficiente del recurso tributario” y que, en su marco vinculante no programático, finaliza su actuación hacia la satisfacción del supuesto colectivo que atiende al bien ambiental<sup>15</sup>.

Tal como Amatucci acepta que el tributo ambiental financia el Gasto Social y lo hace conforme a la capacidad económica, discriminando según él en la mayor o menor capacidad de contaminar<sup>16</sup>, llamada por el primero Capacidad contributiva potencial<sup>17</sup>. Esto no es la posición de la mayoría de los autores, que ven en estos tributos la extrafiscalidad, que los aleja en menor o mayor grado de la capacidad contributiva.

Aparece aquí un principio constitucional y fundamental importante, la SOLIDARIDAD, que subordina la riqueza al bien común, o al llamado como en nuestra Constitución Bienestar General.

197

## TRIBUTACIÓN AMBIENTAL

Hemos visto fundamentos tributarios y financieros de la Fiscalidad en pos del Medio Ambiente sano, encontramos en distintas herramientas que podemos dividir en: Tributos: ya sean tasas, impuestos y contribuciones especiales.

Instrumentos fiscales que no son tributos: deducciones, desgravaciones, exenciones, amortizaciones aceleradas, planes de financiación para el pago de impuestos, diferimientos.

Todos ellos pueden estar acompañados de otros medios financieros como los subsidios o transferencias, que pueden beneficiar sectores y/o regiones.

<sup>15</sup> Rosembuj, Tulio, ob. Cit. Pag. 260

<sup>16</sup> idem, pag. 261.

<sup>17</sup> Amatucci, Andrea, ob. Cit. Pag. 333 y ss.

De todos modos estos instrumentos no funcionarán, sin una política ambiental clara, normativa específica, leyes marco y una conciencia ambiental elaborada a través de la Educación Ambiental. Si no tenemos normas apropiadas, planes evaluados, políticas firmes, y la conciencia popular de lo que es bueno para todos y de la justicia que implica un sistema fiscal-impositivo que tome estos derechos colectivos, derecho humano de 3era. Generación, difícil será implantar cualquier mecanismo corrector o preventivo.

198 En el marco ya no de la políticas internas, sino de comunitaria existen aceptadas todos estos principios y herramientas, sobretudo en la Unión Europea quien ha desarrollado estudios sobre el tema desde los años 70 y que cuenta con una gran batería de instrumentos, ya entrando como lo indicó Fritz Neumark en la etapa de armonización de tributos ambientales, que si bien es hoy difícil para países pobres, por sus costos de producción y afectándose la competencia, en algún momento esto buscará un equilibrio. Si nos preguntamos porqué Neumark vio esta fase es simplemente porque podemos reunir en un concepto amplio de medio ambiente los problemas de salud, tránsito con alto grado de emanación de combustibles, superpoblación, fallas sanitarias, esos serán los altos gastos de los Estados a futuro, el futuro Gasto Social<sup>18</sup>.

Dos informe interesantes de Europa nos revelan, como en el caso del Informe No. 8 de febrero de 1993 del Centro for European Policy Studies, que los instrumentos a que nos referimos incentivan más y son preferibles a demasiada regulación directa, esto en orden al estudio sobre los mismos, indicando que la forma mixta (regulación, autoregulación e instrumentos) parece la más eficiente. También saca conclusiones en cuanto a su utilización que creo muy importantes de estudiar en forma preliminar a cualquier implantación del sistema:

- Su valor no debe ser tan alto como para cambios drásticos de conducta.

---

18 Vemos que a falta de políticas disuasivas hoy países como Italia toman medidas drásticas del control de tránsito, por alto grado de contaminación que los obliga a retirar de la ciudad todo transporte automotor los domingos, esto en una alta cantidad de ciudades como Milán, Roma, etc, Art. Diarios La República, o Il corriere della sera, domingo 6 de febrero de 2000.

- Deben ser aplicados sin discriminar, esto significa en todos los sectores
- Introducción gradual
- Bajos costos de implementación
- Neutralidad en el sistema, ya que el tributo ambiental no es neutral, deberán rebajarse los gastos sociales u otros impuestos<sup>19</sup>.

El otro informe interesante es de 1989 resultado de una evaluación de la O.C.D.E. donde divide estos instrumentos fiscales en dos tipos:

**REDISTRIBUTIVO**, tiene por objeto prevenir la contaminación mediante mecanismos financieros.

**DISUASIVO**, crea un sistema de premiso y castigos

199

Esto no se ve tan puro ya que muchos instrumentos tienen las dos cualidades, y en el mejor de los casos el sistema debe contener estas dos forms.

## **UNA POSIBILIDAD EN LATINOAMERICA**

Vimos la importancia y sabemos del alto grado de utilización de estos mecanismos, de la fiscalidad ambiental en Europa, en cambio podemos sostener que en Estados Unidos abundan los instrumentos de mercado, inclinándose a formas más flexibles y con menor intervención estatal.

En lationamerica esto es nuevo, reciente y por tanto en nuestro acer-vo lo más utilizado son las tasas, sin embargo los mercados regionales tienden a la búsqueda de estas soluciones, quizá lo más dificultoso

---

<sup>19</sup> Las reformas fiscales ambientales Sueca de 1991, y la impulsada en Alemania en 1999 creaban tributos ambientales, como la carbon tax pero rebajaban los impuestos directos a la renta y patrimonio en forma considerable alrededor de un 3 o 4%.

será la creación de tributos de ordenamiento, totalmente incentivos, los que buscan recaudación 0, nuestra sociedad aún no está preparada y si seguimos trabajando en Europa estamos años atrás, así como la realidad de un territorio notablemente más grande y menos contaminado, todavía nos tapa el bosque.

Sin embargo en camino hacia una tributación más justa, las finanzas saneadas y en cuidado de nuestros recursos naturales vamos caminando a tener en cuenta estos instrumentos de a poco, y por supuesto llevándolos a nuestra realidad, de países con menor tecnología, con posibilidades de cambio más lentas y una sociedad con muchas necesidades sin satisfacer. El cambio va a darse incluso obligado por la globalización, si se entiende que el medio ambiente es la solución de muchos de nuestros calvarios como epidemias, endemias, falta de medicamentos, falta de exploración de recursos, y que la Hacienda Pública y los tributos son un arma importante para la defensa de los derechos fundamentales, seguramente llegaremos más rápido en el camino al BIEN COMÚN.