

Tributo ambiental y finalidad ambiental extrafiscal. Organismo recaudador ambiental. El caso de la provincia de Buenos Aires

POR MÓNICA BARIGGI(*)

Sumario: I. Introducción.- II. Marco jurídico ambiental.- III. Marco jurídico tributario.- IV. Tributos ambientales - sistema tributario ambiental.- V. Clasificación de los tributos y el tributo ambiental.- VI. Recomendaciones internacionales para tributación verde.- VII. La provincia de Buenos Aires, sus características y su tributación ambiental.- VIII. Diseño de un sistema tributario ambiental provincial.- IX. Conclusión.- X. Bibliografía.

Resumen: la actividad financiera del Estado puede proveer de herramientas tributarias de utilidad para cumplir con la manda de protección ambiental con base en el desarrollo sustentable. Los tributos ambientales pueden ser esa herramienta financiera. Para lograrlo deben analizarse los pasos a seguir a fin de llevar adelante una creación y gestión adecuada de los tributos verdes o ecotributos. Bajo este planteo, la provincia de Buenos Aires surge como una jurisdicción de gran población y actividad económica que puede hacer su aporte para intentar mitigar la problemática ambiental.

Palabras claves: ecotributo - finalidad ambiental - organismo de recaudación

Environmental taxes and extrafiscal environmental purpose. Environmental tax collection agency. The Province of Buenos Aires case

Abstract: the financial activity of the State can provide useful tax tools to comply with the environmental protection mandate based on sustainable development. Environmental taxes can be that financial tool. To achieve this, the steps to create and manage green taxes or ecotaxes properly must be analyzed. According to this argument, the Province of Buenos Aires is a jurisdiction with a large population and economic activity that can help mitigate environmental problems.

Keywords: Ecotax - Extrafiscal purpose - Tax Collection Agency

(*) Prof. Adjunta Interina Finanzas y Derecho Financiero Cátedra III, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad Nacional de La Plata (UNLP).

I. Introducción

El Estado, como persona jurídica pública, posee herramientas de regulación económica y social que pueden ser de gran utilidad a la hora planificar modificar pautas de conducta. Puede verse con facilidad que las conductas ambientales poco amigables de los individuos que viven e interactúan en un territorio geográfico determinado pueden encontrarse dentro de esta situación que se pretende regular; en tal sentido, a fin de modificar estas actividades negativas para el medioambiente, el Estado puede recurrir a herramientas financieras con la creación de los tributos ambientales. Tal marco coyuntural genera primeramente la necesidad de analizar el rol que la Constitución Nacional, en su artículo 75 inc. 2), respecto a la potestad de creación de tributos provinciales, y cómo puede conjugarse tal potestad con la manda instaurada en el artículo 41 del mismo cuerpo legal.

Sentado lo que antecede, debe resaltarse que esta herramienta de regulación proveniente de las finanzas públicas puede adquirir mayor relevancia en espacios territoriales económicamente más activos y en donde se encuentren grandes densidades poblacionales desarrollando actividades productivas de envergadura, como lo es la provincia de Buenos Aires. En este contexto es que en la presente se busca analizar en qué situación actual en la que se encuentra la legislación tributaria de la provincia de Buenos Aires en el marco ambiental.

Finalmente, dentro del análisis se pretende definir qué tipo o clase de tributo sería el más apropiado para el fin buscado por la carta magna sobre el que recae el llamado desarrollo sostenible o si debe diseñarse en forma integral un sistema tributario ambiental, y en tal caso, se buscará analizar si el fisco, en su rol recaudador, puede hacer frente al cumplimiento de la protección ambiental endilgada o si, por el contrario, debe definirse también con un organismo de recaudación que logre acompañar la manda de protección ambiental buscada.

Del devenir de los planteos expresados *supra* resulta necesario expresar que el camino metodológico elegido para conseguir el objetivo de la presente es de carácter exploratorio y descriptivo, tendiente a generar un relevamiento y análisis de la doctrina, normativa, estudio y análisis de las recomendaciones internacionales para luego llegar a la deducción de un diseño de tributación ambiental.

II. Marco jurídico ambiental

Será necesario enmarcar la relevancia de la materia ambiental en el plano jurídico de la República Argentina, debido a que el ambiente se ha transformado en un importante objeto de estudio para las ciencias sociales. Ello conforme a varios factores que fueron acaeciendo en los últimos tiempos tales como el avance de la humanidad en la tecnología, la explosión demográfica, el crecimiento industrial,

la explotación irracional de los recursos naturales y el consumo y la producción de alimentos como las causas primordiales del fenómeno de la contaminación ambiental.

En el año 1994 en nuestro país se produjo la incorporación de los llamados derechos colectivos, derechos de tercera generación, entre los cuales se incorpora en la redacción del artículo 41 de la Constitución Nacional la tutela ambiental. El mentado artículo expresa la incorporación de los derechos al ambiente y define sus principales atributos y pautas rectoras en tanto, como tal, conforman un núcleo de normas que establece un objetivo ambientalista y límites a la actuación social y a la producción jurídica. Asimismo, se define el contenido permanente e invariable para la permanencia de la protección ambiental en grado superlativo, configurando así una válvula de seguridad contra todo intento de invadir su esencia y violentar sus objetivos y fines, tanto como de desdibujar su vigor o empañar su eficacia, ya que los enunciados del artículo 41 “constituyen normas jurídicas que tienen funciones delimitadoras” (Falvo, 2009).

Concordantemente la norma bajo análisis establece que los derechos ambientales operan como matriz base para todos los demás derechos fundamentales, debiendo orientar todas las formas de actuación de los poderes públicos y de los particulares. La norma fundamental proclama, así, la preferencia a la protección ambiental por sobre la del interés inmediato industrial, comercial o económico general que no resulta en tal caso tutelado con lo que se recepta entonces el reconocido “Principio de Prioridad del ambiente” (Falvo, 2009).

Pero no hay que olvidar que la constitucionalización de los derechos ambientales se complementa por la vía del artículo 75 inc. 22 párrafo 2º de la Constitución Nacional, que, como es sabido, otorga jerarquía constitucional a varios instrumentos internacionales como el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales que, en su artículo 12.b, incluye dentro del contexto del derecho a la salud de toda persona, el mejoramiento de la higiene del trabajo y del medio ambiente, sin olvidar el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (artículo 1) en el cual se reconoce el derecho a la autodeterminación de todos los pueblos, en virtud del cual pueden “disponer libremente de sus riquezas y recursos naturales, sin perjuicios de las obligaciones que deriven de la cooperación económica internacional”.

Esta jerarquización constitucional que parece presentarse tangencial al tema aquí en estudio, llega a tener entre sus textos normas internacionales como el Protocolo de San Salvador de 1988, que en su artículo 11 expresa principios tan importantes como el de establecer que “toda persona tiene el derecho a vivir en un ambiente sano y a contar con los servicios públicos básicos”, agregando el compromiso del Estado a promover “la protección, preservación y mejoramiento del medio ambiente” (Falvo, 2009).

Sentado lo que antecede, debe entenderse que la norma suprema prevé expresamente las cualidades que deben exigírsele al ambiente: la sanidad y el equilibrio. La primera acompaña desde sus orígenes a la corriente ecologista. El término “sano” no está exclusivamente ligado a la preservación y no contaminación de los elementos que integran el ambiente. En sentido contrario, el concepto es utilizado de una manera más abarcativa, tal como surge de los debates de la Convención Constituyente. En efecto, este deber se extiende a que los ámbitos construidos por el hombre cumplan determinados requisitos mínimos de bienestar (López Alfonsín, 2012).

Respecto de la segunda calidad, es preciso destacar que no se trata de una noción que hace referencia al equilibrio natural del ambiente. Lo que se pretende garantizar es el equilibrio de los ambientes transformados por el hombre; esto significa que las modificaciones que se produzcan deberán realizarse en condiciones aceptables, equivalentes a las que resultan de la propia actividad de este, esto es, cierta transformación es permitida en la norma. Sin embargo, la Carta Magna parece pretender establecer un límite fijando los parámetros de modificación e impacto de la actividad del hombre (López Alfonsín, 2012).

En esta construcción de ideas es necesario resaltar que la noción de “desarrollo sustentable” es incorporada al lenguaje del derecho internacional en la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Medio Ambiente y desarrollo, de Río de Janeiro, en 1992, en la frase “y para que las actividades productivas satisfagan las necesidades presentes sin comprometer las de las generaciones futuras”. Bajo este entendimiento, el planteo parece estar centrado en una posición antropocéntrica, ello así en tanto que la norma establece la posibilidad de contaminación mientras se mantenga el llamado “desarrollo sustentable”, es decir que parece mantenerse la idea de que se puede contaminar siempre que no se comprometa generaciones futuras con esa actividad. Al mismo tiempo, la manda constitucional le endilga al Estado la función de fomentar actividades productivas en tanto de ellas se sostiene el “bienestar económico” y por ende el bienestar social, desarrollo económico del Estado, entre otras. Y paradójicamente, esa actividad económica es en base del desarrollo productivo de un país que puede generar recursos tributarios para ejercer sus funciones o fines del Estado, por ejemplo, la vinculada a la protección ambiental.

III. Marco jurídico tributario

Debe recordarse que la administración financiera del Estado resulta recaer en la coordinación económica activa de bienes y personas en un territorio geográfica y jurídicamente determinado, la cual tiene el objetivo fundamental en la satisfacción de las necesidades comunes y colectivas del pueblo, todo ello conforme a un régimen de subordinación de autoridad pública de naturaleza delegada. Entendido ello, a fin de llevar adelante esta coordinación económica, el Estado se nutre

de diversos recursos; tal como lo hace una persona humana en su casa en su vida diaria, el Estado requiere y procura de ingreso principalmente dinerario a fin de afrontar su actividad Estatal y con ello cumplir con los fines que le son propios. Resulta esencial para el Estado encontrar e imponer sus recursos para así asegurar la su vida misma y el cumplimiento de sus objetivos y sus fines propios y ello lo logra con los denominados recursos tributarios (Fonrouge, 2011).

Puede observarse que las principales características de este recurso se centran en su obligatoriedad, resultante de la imposición coactiva del Estado (entendido en sentido lato de Nación, provincias, municipios); esta forma de imposición coactiva se fundamenta jurídicamente en los preceptos delimitados en los artículos 4 y 75 inc. 1 y 2 y concordantes de la Constitución Nacional, y su devenir en la creación de la Ley tributaria. Es así que la obligatoriedad está vinculada al ejercicio del poder de imperio estatal, de modo que se prescinde de la voluntad del obligado ínsita en los negocios jurídicos, recurriendo a la unilateralidad estatal en lo atinente a la génesis de la obligación, teniendo como límite formal el principio de legalidad.

Los tributos surgen como expresión de máxima autoridad que el Estado detenta en función de las potestades expresamente establecidas en la Carta Magna para exigir prestaciones (de dinero o en especie), ello así en virtud de diversas manifestaciones económicas acaecidas en su jurisdicción (las que le otorgan sustento territorial de imposición), implicando en definitiva una transferencia compulsiva de dinero del sector privado (en términos generales) al sector público solventando así a este último.

En este orden de ideas, debe recordarse que nuestra Constitución Nacional determina que la creación de la norma tributaria se encuentra dividida principalmente entre dos jurisdicciones nación y provincia; en este sentido el artículo 75 inciso 1 y 2 establece qué jurisdicción puede crear qué clase de tributos y es así que define:

- a) tributos aduaneros son creados en forma exclusiva por Nación (inc. 1).
- b) tributos directos en forma exclusiva por las provincias y excepcionalmente por Nación (inc. 2).
- c) tributos Indirectos de manera concurrente entre nación y provincia (inc. 2).

Atendiendo a esta división en la fuente es que debe estudiarse la construcción de un sistema tributario provincial en base a tributos previstos en el 75 inciso 2 (en tanto el enfoque se encuentra acotado al caso de la provincia de Buenos Aires), pero sin dejar de incorporar el artículo 41 de la Constitución, para así dar origen a la construcción de un sistema tributario ambiental provincial.

IV. Tributos ambientales - Sistema tributario ambiental

Habiendo definido la competencia ambiental y la tributaria se debe tratar de identificar ahora en forma unificada las características del tributo ambiental a fin que cumpla el rol asignado en nuestra carta magna, esto es, promover al “desarrollo sustentable”. Para comenzar con este análisis se debe recordar que las expresiones tales eco tributos, tributos ambientales, tributos medioambientales, tributos verdes o *green taxes* abarcan a aquellos tributos fundamentalmente destinados a cambiar comportamientos o conductas que resultan nocivos para el medio ambiente y por ende destinados a generar comportamientos individuales y sociales ambientalmente positivos y amigables (Edelstein, 2009).

Tradicionalmente los tributos buscan el sostenimiento de la actividad del Estado ello así en tanto constituyen recursos públicos. Sin embargo, la finalidad fiscal recaudatoria de los tributos se ve neutralizada al momento de crear estos tributos verdes en pos del resguardo de la protección ambiental y en el fomento de actividades económicamente sustentables.

Debe recordarse que tanto el desarrollo sustentable como la creación de los tributos del Estado parecen plantearse en la norma madre bajo un origen antropocéntrico, esto es, el hombre y el Estado como sustento y fundamento alrededor de lo cual se construye la idea ambiental; el hombre y el Estado dominando la naturaleza, los recursos naturales, y la producción; pero con una finalidad ecocéntrica que implica claramente basar el resultado primero y ulterior en la preservación máxima de la biodiversidad sin porcentajes, números ni conceptos económicos involucrados.

La construcción de una protección ambiental de estas características puede ser ampliamente criticada; sin embargo, lejos de centrarse en esa discusión este trabajo plantea encontrar cual es el tributo más ambiental de todos o, dicho de otra manera, cómo diseñar un tributo que recepte la llamada “protección ambiental”, utilizando los lineamientos constitucionales con una finalidad “ecocéntrica”.

Para ello se propone primero analizar la clásica distinción que en materia tributaria se puede encontrar en los fines fiscales y extrafiscales. Luego, se tratará de ubicar qué tipo de tributo (tasa, contribución especial o impuesto) sería el apropiado para cumplir con esa finalidad ecocéntrica buscada para terminar en la delimitación de una planificación ambiental tributaria.

IV.1. Tributos ambientales y el “fin fiscal” o “extrafiscal”. Hacia una finalidad extrafiscal ambiental

Cuando el Estado utiliza esta clase de recurso con el fin meramente recaudatorio, con el objetivo de ingreso de dinero, es que se está frente a la llamada finalidad

fiscal; es decir, el Estado necesita dinero y el recurso es dinero para hacer frente a su desenvolvimiento normal.

Sin embargo el tributo puede también perseguir fines extrafiscales; estos serán aquellos que utilizando al recurso tributario como un instrumento social (no necesariamente económico) dotando al Estado de la posibilidad de crear una norma tributaria normal pero cuyos objetivos últimos se encuentren por fuera de la mera recaudación, ingreso de dinero en las arcas fiscales, ya que el fin real y último consiste en la concreta y real modificación de pauta de conducta de algunos de los factores de la sociedad o de la sociedad entera aunque ello no constituye su esencia jurídica ni su finalidad esencial en las finanzas públicas del Estado (Fonrouge, 2011).

Ahora bien, respecto a los fines fiscales en tributos ambientales podemos plantear que pueden surgir con una relación de costo-beneficio, en donde la preservación del ambiente es una forma de evitar gastos públicos futuros; entiendo que no debe prosperar análisis alguno, ya que la Constitución no definió los términos ambientales y los deberes de las jurisdicciones (nación, provincia y municipios) en términos económicos entre la disyuntiva “gastos” y adicionarle tal relación resulta cambiar el espíritu de la norma. Se trata pues de creación de tributos en el marco de los artículos 75 inciso 1 y 2 y artículo 4 y concordantes, pero con fines extrafiscales enmarcados en el artículo 41 de la norma suprema en tanto ello no resulta prohibido. Así, mediante la creación de los tributos verdes se podrá modificar pauta de conducta, comportamiento social humano y/o empresarial, guiar el uso de los recursos naturales, entre otros.

Bajo este razonamiento y devenir conceptual se debe visualizar una nueva clase de finalidad extrafiscal, una finalidad extrafiscal ecocéntrica o finalidad extrafiscal ambiental, en tanto el legislador tendrá en mente utilizando y aprovechando la fórmula de la coacción propia de la norma tributaria; de crear un recurso tributario para no ser recaudado, pero que al mismo tiempo aplique mecanismos de protección ambiental. Ello requiere de un legislador consciente del fin perseguido, de una norma diseñada con una clara convicción protectora, y de un Estado consciente de su aplicación.

La conclusión arribada requiere de un Estado presente no solo en su aspecto de Fisco, esto es, organismo recaudador, sino asumiendo un rol activo vinculado a la gestión de la fiscalidad ambiental. Este rol no debe vincularse al principio de “quien contamina paga”, en tanto justamente, se reitera, lo que se busca no es un fin recaudador *stricto sensu*, ni tampoco a gestionar prohibiciones en tanto ellas deben vincularse con las herramientas jurídicas penales apropiadas a las que no me voy a referir en este trabajo por no ser parte del objeto de análisis.

IV.2. El rol de los Organismos Recaudadores y la Gestión ambiental tributaria

Los organismos clásicos de recaudación que pueden encontrarse en la República Argentina, ya sea a nivel nacional —AFIP— como en la provincia de Buenos Aires —ARBA— fueron creados una vez vigente la incorporación producida en 1994 del artículo 41 referido; y en tal sentido y a pesar de la vigencia de la norma constitucional, debe mencionarse que tanto en el Decreto 618/97 (AFIP) como en la ley 13766 (ARBA) los organismos de recaudación fueron diseñados con funciones clásicas recaudadoras, observándose el rol del Fisco en su función económica tradicional de esta parte de las finanzas públicas y consecuentemente con una mirada parcializada de la manda constitucional.

No surge en las normas de asignación de funciones de los órganos recaudadores ninguna vinculada a la gestión ambiental tributaria, esto es, un organismo de recaudación que se encargue de no recaudar, de velar incluso para que se cumpla esa “no recaudación”, en tanto ello aseguraría el cumplimiento de los preceptos del artículo 41 citado. Esto puede deberse a la carencia de tributos ambientales sobre la cual gestionar y/o a la carencia de diseño de organismos recaudadores con una mirada ambiental que claramente, luego de la reforma constitucional podría comenzar a desarrollarse.

El nuevo rol tributario en la recaudación que aquí se pretende asignar, necesariamente debe encontrarse vinculado al organismo recaudador en tanto es el Fisco quien conoce, desarrolla y tiene la potestad de efectuar, diseñar y gestionar todos aquellos procedimientos vinculados a la relación jurídica tributaria y a la obligación jurídica tributaria en forma integral. Un órgano recaudador en este sentido requiere, al menos, una norma de atribución de funciones que respete la idea de gestión ambiental tributaria de raigambre constitucional, una formación en la educación ambiental intra organismo y un trabajo interdisciplinario e intergubernamental que lleve adelante en la práctica la gestión.

IV.3. Corrección, costo, externalidad

La creación de tributos ambientales deberá entenderse como una herramienta financiera de naturaleza tributaria que podrá complementar y/o ayudar al cumplimiento de los objetivos de gestión ambiental, por lo que no tendrá como objetivo la recaudación en su sentido lato, ingreso dinerario por parte del Estado, sino que en definitiva mediante esta clase de tributos el Estado deberá intentar aplicar la ley tributaria y esperar cobrar lo menos posible, ya que de esta forma se procederá al cumplimiento de la máxima constitucional del artículo 41 de protección ambiental, pudiéndose entender en tal orden de análisis que el fin extrafiscal en los tributos ambientales puede verse constitucionalmente justificado y exigido mediante la manda constitucional prevista en el artículo citado.

Ahora bien, en el marco de este desarrollo debe recordarse que Pigou (1920) aporta algunas ideas con base en las externalidades que pueden analizarse en materia de tributos ambientales, la cual consiste en aplicar un tributo correctivo directamente sobre la fuente de contaminación para que de esta forma el beneficio marginal privado de contaminar iguale al costo marginal social con una alícuota tal que para el sujeto causante de esa externalidad no resulte posible obtener ingresos adicionales para enfrentarlos. Es cierto también que las aplicaciones de este tipo de tributos generan altos costos de implementación, así como también mayores costos de cumplimiento; ello debido a que requieren de una gran cantidad de información sobre el agente contaminante y los daños reales que ocasionan al medio ambiente, razón por la cual generalmente son de dificultosa aplicación. Otra solución que puede encontrarse para diseñar eco tributo consiste en gravar a algún bien complementario relacionado con aquel bien que genera la externalidad, entre otras soluciones (Cepal, 2013).

Independientemente de las ventajas relativas de estas propuestas, la utilización de la política tributaria como solución a los problemas ambientales ha venido generalizándose en los países desarrollados y en algunos en vías de desarrollo. No obstante, vale remarcar que los impuestos constituyen uno de los múltiples instrumentos existentes diseñados para el control y manejo de externalidades como la contaminación ambiental (Cepal, 2013).

Agregándose que más allá del manejo de las externalidades en materia ambiental utilizando herramientas tributarias lo cierto es que resulta a todas luces una situación compleja el hecho de establecer que debe hacer y contemplar el diseño de un tributo ambiental, pero es posible en esta instancia acercar algunos lineamientos en cuanto al objeto que debe tener un tributo ambiental:

Cuadro 1. Primeros planteos para el desarrollo de una tributación ambiental

a-	Identificar y modificar pautas de conductas sociales, productivas ambientalmente negativas.
b-	Fomentar prácticas individuales, sociales y económicas vinculadas al artículo 41 de la Constitución Nacional.
c-	Vincularse con un fin necesariamente extrafiscal no recaudador y tangencial o circunstancialmente fiscal. Reconocer el fin ambiental extrafiscal.
d-	Generar un nuevo rol del Estado gestor de la fiscalidad ambiental y no del Estado recaudador. La mirada sobre un organismo recaudador con Gestión tributaria ambiental.
e-	Generar herramientas de la coacción del 75 inc. 1 y 2 para ayudar a la gestión del artículo 41 de la CN. a fin de hacer frente a las externalidades.
f-	Identificar y solucionar problemáticas ambientales individualizadas existente y evitar los futuros.
g-	Procurar que el Estado no cargue con el costo de generar situaciones solución de daño ambiental (en el sentido amplio).

Fuente: Constitución Nacional; Cepal, 2013; elaboración propia.

V. Clasificación de los tributos y el tributo ambiental

En los llamados tributos “vinculados”, la obligación depende del desempeño de una actuación estatal relativa al obligado (comprendiendo, obviamente, a las tasas y a las contribuciones especiales), y en los tributos “no vinculados” el hecho generador está totalmente desvinculado de cualquier tipo de actuación estatal directa (ello sucede en el caso de los impuestos) (Fonrouge, 2011).

Esta rápida explicación relacionada a la clasificación de los tributos resulta útil a fin de poder explicar qué tipo de tributación debe crear los llamados tributos verdes. En tal sentido, puede señalarse que el tributo por excelencia en cuanto a su recaudación y costos de implementación más usado corresponde a la categoría de impuesto, ante lo cual, de crearse impuestos ambientales en la República Argentina nos encontraríamos con la ventaja que la jurisdicción creadora podrá disponer de este tipo de recurso sin tener que justificar prestación alguna de obra o servicio como contraprestación a los contribuyentes. Debe remarcar también que al legislador le será posiblemente más simple poder crear un tributo de estas características con un acentuado fin extrafiscal como el que se pretende con los tributos ambientales y que ataque directamente las “externalidades” medioambientalmente negativas, ya sea por atacar la actividad o el bien sobre el cual recae la actividad dañosa. Sobre este tipo de gravamen recaen la mayoría de las propuestas de diseño de tributos ambientales.

Debe destacarse que en virtud del criterio centrado en la división en la fuente establecida en nuestra Constitución Nacional en el artículo 75 inc. 1 y 2, serán principalmente las jurisdicciones de Nación y Provincia quienes tendrán la potestad tributaria para la creación de esta clase de tributos, ya que el poder de los Municipios en esta especie no fue diseñado en nuestra carta magna al momento de endilgar la mentada potestad de creación.

Respecto a las tasas, resulta habitual que los municipios tradicionalmente en Argentina las utilicen como su fuente casi exclusiva de recursos tributarios; en tal sentido, la tasa está caracterizada por corresponder a un servicio de la administración pública individualizado hacia el sujeto pasivo, y en tanto la tasa es exigida a raíz de la prestación, en forma concreta y efectiva, por parte del Estado —en principio— de un servicio público, que se verifique directamente y en forma particular o individual con el obligado tributario (Fonrouge, 2011).

Entonces, en este marco conceptual, la tasa ecológica será aquella fijada como contrapartida por la efectiva prestación de un servicio estatal que tenga en miras la protección ambiental, esto es, que se trate de un servicio de carácter ecológico, cuyo objetivo sea desincentivar las conductas contaminantes y reparar las

acaecidas. Este servicio será de prestación efectiva por parte del Estado. Sin embargo, ¿será útil a fin de mitigar la actividad dañosa contra el medio ambiente? La respuesta a este planteo dependerá del diseño de la misma, pero en principio si la tasa es diseñada simplemente para por ejemplo prestar el servicio de tratamiento de residuos, o remedio a la conducta lesiva ambiental, el contribuyente (destinatario legal de la tasa) entenderá que él puede tener, mantener y sostener la conducta lesiva siendo un costo más del desarrollo de su actividad, y cumpliendo con el principio del que “quien contamina paga”, consecuentemente paga por el tratamiento que el Estado soluciona.

Y el inconveniente final no menor es que el Estado debe prestar efectivamente el servicio por imperio de la ley, y el generador de la conducta ambientalmente dañosa solo debe afrontar el costo menor de pagar una tasa y el Estado en generar todas las gestiones de recaudación y de implementación del servicio de reparación ambiental. La conducta lesiva no deja de acaecer y para el productor de esa conducta no implica un costo sustancial su práctica, de hecho, todo lo contrario.

Finalmente, respecto a la categoría de contribución especial reseñada *supra*, deberá entenderse que también el Estado, al igual que lo que acontece con la tasa, se encuentra relacionado a una contraprestación, de un servicio a corto plazo o una obra, sin perjuicio de lo cual no debe ser de prestación efectiva, ya que en lo que aquí interesa analizar, en el diseño de esta especie, el legislador efectúa una presunción legal de beneficio económico o patrimonial como fundamento de su imposición (Fonrouge, 2011).

Aquí podrá entonces ponerse en discusión si una contribución especial ecológica puede prever una presunción de beneficio en principio económico o patrimonial y en tal caso debería adelantar que primero es una presunción legal (no importa la veracidad, o el real beneficio) y en segundo lugar el legislador prestado el servicio de limpieza química de un curso de agua a modo de ejemplo, podrá incrementar claramente el valor de la propiedad lindante, del sujeto obligado al pago de la contribución especial, en tanto es una zona libre de algún elemento químico etc., motivo por el cual no se encuentra objeciones para su aplicación por cualquiera de las jurisdicciones tributarias.

En definitiva, teniendo en cuenta cada clase de tributo y su uso como herramienta ambiental en la gestión ambiental tributaria el esquema sería el siguiente:

Cuadro 2. Impuesto, Tasa y Contribución especial; beneficios y contras como Tributo verde

Tipo de tributo	Características generales	Beneficios en la fiscalidad ambiental	Contras para la fiscalidad ambiental
Impuesto	-Recurso del Estado propiamente dicho. -No vinculado	-No hay contraprestación del Estado. -Puede inducir actividad productiva.	-Peligro de terminar desarrollándose solo su fin fiscal y no el extrafiscal buscado.
Tasa	-Recurso del estado -Vinculado -Requiere prestación efectiva	-Vinculado directamente con la actividad estatal que presta. -servicio	-Problemas con el principio de quien contamina paga -El Estado asume la gestión de la actividad de servicio ambiental. -Prestación efectiva. -Carga del Estado en asumir un servicio por situaciones ambientales negativas generadas por el sector productivo. -El contribuyente puede tomarlo como un costo más de su actividad sin revertir su conducta.
Contribución especial	-Recurso del Estado -Vinculado -No requiere prestación efectiva	-Prestación de servicio a corto plazo u obra pública en contraprestación -Presunción de beneficio	-Contraprestación del Estado (no necesariamente efectiva). -No abarca a todos sino a quienes presume el legislador que tenga beneficio relacionado con la contraprestación.

Fuente: elaboración propia con base en Fonrouge, 2011.

En definitiva, de lo expuesto se desprende a las claras que la elección del tipo de tributo recaerá en relación con las necesidades de los Fiscos y teniendo presente sus beneficios y contras a la hora de integrarlo en un sistema ambiental tributario.

VI. Recomendaciones internacionales para tributación verde

En general tanto en las recomendaciones de la CEPAL en el año 2021, como la de organismos ambientalistas como Greenpeace, Amigos de la Tierra, Ecologistas en Acción, WWF y Seo Birdlife, en el año 2019, se presentan algunas ideas a fin de

lograr la creación de la tributación ambiental. Por un lado, se puede utilizar herramientas vinculadas a los elementos tributarios para delimitar la gestión tributaria ambiental; en este punto se acercan algunos criterios relativos, por ejemplo, a la base imponible, que pueden consistir en el diseño de deducciones respecto a inversiones productivas que realicen los factores económicos relativas a prácticas ambientalmente amigables, reducciones alicuotarias para el fomento de actividades no industrializadas o artesanales que evitan la producción a gran escala de bienes; también podría incorporarse en este aspecto la modificación de categorías de contribuyentes vinculados directamente con la producción de bienes o servicios con buenas prácticas de producción ambiental; por ejemplo, en el alta de vehículos desincentivar la adquisición de automotores más contaminantes, eximir de pago de tributos a vehículos con avanzado aporte tecnológico ambiental, eximir a vehículos con baja emisión atmosférica; generación en tributos reales que por ejemplo involucren bienes inmuebles, mediante exenciones de acciones de conservación de biodiversidad, recursos naturales, y deducción de la base imponible de gastos vinculados a tal fin y finalmente para el caso de tributos que recaigan sobre la transmisión de bienes o patrimonio fomentar mediante exenciones y métodos de restas en base imponible la conservación de bienes que tengan alto interés natural.

En definitiva, bajo esta posición se sustenta en mantener los sistemas tributarios diseñados sin mayores cambios y dentro de esos esquemas ya diseñados, utilizar los elementos fundamentales de los tributos como lo son base imponible, alícuota y/o exenciones a fin de generar las herramientas de gestión tributarias que logren acercarnos al fin de protección ambiental buscado.

Ahora bien, también puede generarse el diseño de un sistema tributario cuyos principales campos de acción ambiental, en los que puede aportar la política fiscal, se encuentren relacionados, por ejemplo, con la protección de recursos naturales renovables y no renovables y servicios ecosistémicos; energía, transporte y gasolinas; contaminación ambiental (atmosférica, agua, suelos, recursos naturales, etc.); patrones de consumo excesivos; patrones de producción no sostenibles; residuos; gestión de riesgos de desastres y adaptación al cambio climático. Todos ellos requieren del uso de diversos instrumentos de la política fiscal a través del sistema impositivo (Cepal, 2021).

Consecuentemente, el informe de la Cepal (2021) propone una división de los tributos ambientales en cuatro categorías: a) Tributos a la energía; b) Tributos al transporte, tendientes a gravar la propiedad y el uso de vehículos a motor para el transporte terrestre, aéreo y marino; así como los servicios de transporte conexos o los relacionados con el uso de rutas; c) Tributos a la contaminación, emisiones a la atmósfera (medidas o estimadas) y generación de residuos sólidos —por ejemplo a emisiones

de azufre, metano, etc.—; d) Tributos a la extracción de recursos incluyen sobre la extracción de agua, la extracción de materias primas y otros recursos naturales.

Esta propuesta se encuentra en una línea argumental coherente con aquella efectuada por organismos ambientalistas como Greenpeace (2019), en tanto este último plantea el desarrollo de estos instrumentos tributarios y abordar la gestión tributaria ambiental recurriendo a tributos tales como:

- a) Tributos sobre generación y gestión de residuos; que busque incentivar iniciativas de reducción en la generación de residuos, la recogida selectiva y el reciclaje, al encarecer el vertido y la incineración de residuos, los dos métodos de eliminación de residuos más perjudiciales para la salud y el medio ambiente (Greenpeace, 2019).
- b) Tributos al cambio de usos del suelo; con el objeto de desincentivar la conversión de la categorización de suelo no urbanizable a urbanizable. Se protege el uso y consumo de un recurso natural y cada vez más escaso como el suelo, gravando las actuaciones de nueva urbanización que suponen el paso de suelo rural a urbanizado (Greenpeace, 2019).
- c) Tributos sobre consumo y uso de sustancias peligrosas para salud; con el objeto de gravar las sustancias peligrosas, para favorecer las alternativas de uso y consumo menos dañinas para la salud que sin encontrarse prohibidas son utilizadas en preferencias de otras menos dañinas para salud y medio ambiente (Greenpeace, 2019).
- d) Tributos sobre la Caza/faena; con el objetivo de genera impactos ambientales en términos de equilibrio eco sistémico y biodiversidad y limita la posibilidad de disfrute de los espacios afectados a otros usuarios. Por otro lado, se beneficia de un medio ambiente en buen estado y por tanto es justo que contribuya a la financiación de las políticas en este ámbito (Greenpeace, 2019).
- e) Tributos al uso y consumo de plaguicidas y fertilizantes de síntesis química; con el objeto de gravar la producción de estas sustancias, para desincentivar su uso, especialmente de aquellas con mayor impacto ambiental o sobre la salud. Al mismo tiempo, se pretende favorecer e incentivar la producción ecológica en contraposición a la convencional. Afectaría a diversos plaguicidas y fertilizantes de síntesis química (Greenpeace, 2019).
- f) Tributos sobre extracción de aguas subterráneas en acuíferos y manantiales; con el objeto de minimizar e internalizar las consecuencias ecológicas de su actividad a través de un impuesto (Greenpeace, 2019).

- g) Tributos sobre envases de un solo uso o no reutilizables; con el objeto de fomentar el uso de envases reutilizables y duraderos, por lo que propone la creación de un impuesto sobre los envases de un solo uso. Este impuesto supondría un incentivo a la economía circular, reduciría la elevada cantidad de envases de un solo uso consumidos (Greenpeace, 2019).
- h) Tributos sobre actuaciones en suelo rural; con el objetivo de desincentivar las construcciones en suelo no urbanizable por el impacto ambiental que causan, como por ejemplo infraestructuras de transporte, viviendas, estaciones de suministro de carburantes, infraestructuras de transporte de electricidad, etc. (Greenpeace, 2019).

Claramente, estas propuestas para la tributación ambiental provincial acarrearán el ejercicio de la potestad tributaria en tres grandes áreas: tributos sobre los recursos naturales (agua, suelo, animales, minería) y su uso, tributos sobre los residuos (domiciliario, electrónico, patológico, industriales, peligrosos, emanaciones etc.) y tributos sobre ciertas prácticas productivas (consumo, extracción de agua, caza, pesca, plaguicidas, bienes no reutilizables etc.).

De tal manera el diseño de los objetivos ambientales extrafiscales de los tributos podrán ir cambiando a medida que se vayan atendiendo a las diversas problemáticas ambientales, y en la medida que vayan apareciendo nuevas prácticas y problemáticas ambientalmente nocivas que deban ser protegidas.

Cuadro 3. Clases de tributos ambientales según su fin ambiental extrafiscal de protección

Tributo sobre	Fin ambiental extrafiscal
Recursos naturales	Resguardo de recursos naturales renovables y no renovables, sobre uso de suelo, agua, protección de animales, recae sobre consumo y prácticas productivas, etc.
Prácticas productivas y de consumo	Resguardo de usos químicos, prácticas productivas a gran escala, prácticas de consumo, energías renovables, transportes no eficientes, etc.
Residuos generados	Resguardo sobre consumo, producción y gestión de residuos, domiciliarios, industriales, peligrosos, secos, patogénicos, etc.
Nuevos tributos	Resguardo de nuevas situaciones contextualizadas que generen impacto ambiental negativo.

Fuente: elaboración propia con base en Cepal, 2021; Greenpeace, 2019.

Finalmente, en cuanto al tipo de tributo (tasa, impuesto, contribución especial) analizado para poder llevar adelante el diseño de un sistema tributario ambiental, debe reseñarse que en general se acuerda que sea el impuesto el tributo elegido para llevar adelante este diseño, siendo la tasa en general la elegida para en general crear tributos locales relativos a la gestión de residuos (Cepal, 2021 y Greenpeace, 2019).

Debe resaltarse que cada uno de los tributos ambientales estudiados, por sí solos, en forma individual, no resolverían la problemática ambiental, debido a que el planteo de la creación de esta herramienta tributaria debe abarcar toda la problemática ambiental que se pretende proteger. Sumado a ello, las problemáticas ambientales que transitan jurisdicciones tan complejas como la de Buenos Aires no son pocas, y las mismas fueron profundizándose con el avance de su actividad productiva, consumo, desarrollo tecnológico y crecimiento demográfico entre otros; por tal motivo, lo que se propone aquí entonces consiste en el diseño de un sistema tributario ambiental integral.

VII. La provincia de Buenos Aires, sus características y su tributación ambiental

La selección de la provincia de Buenos Aires para el análisis de la tributación ambiental encuentra su fundamento al menos en el impacto de dos grandes aspectos: por un lado, el aspecto económico de relevancia que dicha provincia genera por sí misma, y por el otro lado su relevancia e influencia económica política y social en el conjunto federal del Estado Argentino.

Esta es una provincia considerada como provincia Estado, lo que significa que el aporte que esta jurisdicción otorga a la República Argentina resulta de vital relevancia; en ella se encuentra ubicada más del 39% de la población del país, representa la generación en este territorio de más del 37% de las rentas totales del país, renta generada con base en actividades económicas, representando la producción industrial de más del 54,5% de las industrias totales del país en dicho territorio que incluye producción de automóviles, refinación de petróleo, industria metalúrgica, fabricación de productos químicos y actividades vinculadas a la industria alimentaria. Pero sumado a todo ello, la actividad relacionada con el sector del campo representa un aproximado de 34% del total del territorio sembrado en el país con base en soja y otros productos agrícola ganaderos (Ministerio de Economía de la Nación, 2019).

Lo cierto es que la relevancia de la actividad de la provincia de Buenos Aires no queda allí, ya que en su territorio se gestiona la actividad de 12 puertos públicos y 26 puertos privados con diversas actividades económicas en ellos, que logra

impactar considerablemente el espacio geográfico en tanto que son los principales puertos del país y finalmente cuenta con la principal entrada internacional aérea internacional que opera en 100 vuelos por día cerca de unas diez millones de personas anuales en circulación en contextos prepandémicos.

Semejante actividad económica impacta no solo en el territorio provincial analizado sino inevitablemente al territorio geográficamente aledaño a dicha jurisdicción. Es por tal motivo que analizar esta provincia implica ni más ni menos que analizar la actividad tributaria ambiental del 40% del territorio nacional.

Adentrándonos entonces concretamente a la materia tributaria en la provincia de Buenos Aires, la legislación vigente consiste en el Código Fiscal; en el mismo se plasma la norma tributaria provincial su procedimiento tasas e impuestos en sus aspectos esenciales vinculados al hecho imponible y a la base imponible, siendo las alícuotas legisladas en una norma tributaria de sanción generalmente anual llamada Ley impositiva.

Es así que el Código Fiscal de la provincia de Buenos Aires plantea un sistema tributario diseñado con base en su potestad tributaria constitucional (artículo 75 inc. 2) con un abanico de 6 impuestos esenciales, los cuales se repiten en otras jurisdicciones provinciales de la República Argentina; estos son el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, Impuesto Inmobiliario, Impuesto Automotor, Impuesto a las Embarcaciones Deportivas y de Recreación, Impuesto de Sellos, Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes.

En este sentido debe adelantarse que ninguno de los tributos del sistema tributario provincial tienen características originariamente protectoras del medio ambiente aunque podríamos decir que un tributo al consumo como es ingresos brutos podría desalentar el ejercicio de oficio, industria, comercio o profesión en el territorio provincial como fin extrafiscal, lo cierto es que no desalienta esas prácticas habituales, sino todo lo contrario busca su generación para buscar el fin fiscal clásico, ya que lejos de desalentar en sus aspectos económico, genera un elemento más del costo que debe afrontarse al adquirir un bien o servicios producido en la región.

Desde el análisis expuesto no se puede observar en el texto fiscal desgravación o no inclusión al hecho imponible de actividades vinculadas a prácticas o actividades verdes económicas, lo propio sucede cuando se analiza la base imponible del Impuesto, en tanto el mismo no prevé ninguna forma de deducción, resta, no integración de base imponible para aquellos insumos, gastos, no inclusión en la base de recursos ambientalmente relevantes y respecto a las exenciones tampoco se observan beneficios de no pago tributario vinculados a la materia protegida por el artículo 41 de la Constitución Nacional (CN).

Resulta que en el tratamiento alicuotario evidenciado en la Ley impositiva anual se expone la mayor evidencia que el legislador en el momento de plantear el tributo no tuvo en cuenta los principios de protección ambiental al establecer las menores alícuotas para las actividades industriales y/o agrícola ganaderas que generan los mayores aportes de índice de daño ambiental al territorio provincial. Esta tendencia no ha variado ni antes de la reforma constitucional ni luego de la incorporación de 1994.

Ahora bien, en el análisis de impuestos reales como son impuesto inmobiliario, automotor y embarcaciones deportivas, cuyo hecho imponible básicamente grava las relaciones dominiales respecto de esos bienes registrables, sin hacer distinciones ambientales sobre ninguno de ellos, claramente se adelanta que no desarrolla la protección alegada. En el análisis general del tipo de impuesto real, en su hecho imponible ninguno de estos tributos alberga la posibilidad de vinculación en el diseño de imposición con la materia ambiental, por ejemplo, vinculando desarrollo de regulaciones sobre espacios sin construir en impuesto inmobiliario urbano; o para el caso de impuesto automotor o embarcaciones deportivas, consideraciones especiales vinculadas a la no gravabilidad de bienes eléctricos, híbridos o medioambientalmente amigables, aplicación o uso de energía sustentables de ninguna clase.

En cuanto al análisis vinculado a las exenciones impositivas en estos tributos previstos en el Código Fiscal, si bien existen algunas exenciones vinculadas, por ejemplo, a inmuebles destinados a acciones de forestación o reforestación de bosques protectores, permanentes, experimentales, de producción y montes especiales etc., ello se enmarca originariamente con otras cuestiones anteriores como ley de bosques y no justamente a la preservación de las diversidades ambientales originarias.

Tampoco puede observarse lo propio en normas que eximen, por ejemplo, a organismos como el CEAMSE (decreto-ley 8981/78) de todos los tributos provinciales, ya que esto debe tener su correlato con las prácticas que dichos organismos aplican para la gestión por ejemplo de residuos u actividades ambientalmente amigables.

Ahora bien, en un impuesto instantáneo como es el impuesto de sellos, que grava básicamente la instrumentación de actos (con algunas excepciones) onerosos con efectos económicos en la provincia, justamente es en su formación claramente nocivo ambientalmente, ya que no hay distinción cuantitativa en gravar un acto entre ausentes y un instrumento papel, justamente debido a que este tributo en esencia grava el instrumento formalizado en papel. No se encuentra en este tributo beneficios o desgravaciones que tengan como fin generar incentivos de protección ambiental.

En cuanto al impuesto de transmisión gratuita de bienes, cuyo hecho imponible consiste en gravar el aumento de riqueza que impacta en un sujeto por transmisión inter vivos o *mortis causa* de bienes situados en ese territorio, se observa escasa o nula vinculación con el resguardo de la manda constitucional ambiental, no existiendo ningún instrumento que regule la protección por ejemplo preservación de bienes de relevancia natural, preservación de biodiversidad en los bienes transmitidos tal como puede verse recomendado en la tributación ambiental estudiada.

En definitiva, de la rápida explicación y repaso del sistema tributario provincial, no se prevé, tal como fuera adelantado *supra*, ningún tributo ambiental y ningún uso de herramientas en los tributos existentes destinadas a hacer frente a la finalidad ambiental extrafiscal; más aún, incluso el mismo Estado provincial mediante la Dirección Provincial de Política Tributaria dependiente de la Subsecretaría de Hacienda del Ministerio de Economía (Dirección de política tributaria, 2021) al presentar públicamente en la web el sistema tributario provincial solo menciona a los impuestos sobre los Ingresos Brutos, Sellos, Inmobiliario, Automotores, Embarcaciones deportivas y TGB, mostrando una finalidad claramente fiscal de los tributos que menciona.

Por último, debe resaltarse que el Código Fiscal también plantea tasas; en tal sentido el sistema tributario de esta especie está dividido en dos grandes grupos: tasa de justicia, y tasa retributiva por servicios administrativos. Sin embargo, sin adentrarnos a analizar cada una de ellas, aun en las tasas referidas al accionar o servicio que brindan organismos vinculados con la preservación medioambiental, lo cierto es que tampoco puede encontrarse algún fin protectorio similar al buscado en este trabajo.

VIII. Diseño de un sistema tributario ambiental provincial

La investigación y análisis de las normas tributarias de la provincia de Buenos Aires trae aparejada la idea de que a pesar de la actividad económica de la provincia, a pesar de la densidad demográfica, y a pesar de la reforma constitucional de 1994, la provincia no generó hasta el presente ningún instrumento de gestión tributaria ambiental en su territorio de relevancia tal que impacte en el sentido positivo previsto en el artículo 41 citado; esto solo puede generar una conclusión: “todo está por hacerse”.

Si todo está por hacerse, debe entonces definirse como hacerlo y de qué forma puede afrontarse el diseño de un sistema tributario ambiental provincial, por lo que a continuación se presenta un esquema para afrontar el diseño de esta herramienta.

Por un lado, deben definirse y relevarse dentro del territorio provincial todas las actividades productivas y comportamientos de consumos de bienes y servicios en tanto es la provincia con mayor peso económico del país, en tanto parámetros de concentración del trabajo y agregación de valor, con una importante estructura industrial en sectores de desarrollo como lo que sucede en la provincia de Buenos Aires con el sector automotriz, siderúrgico, petroquímico, plásticos, farmacéutico, textil, servicios hoteleros, energía, etc. (Ministerio de Economía de la Nación, 2019).

Por su parte, si se trata de identificar las características del sector agrícola ganadero de la Provincia, se puede acceder a datos como que dicho sector tiene en su territorio 36700 explotaciones que incluye producción de cereales, oleaginosas, pesca, lácteos, hortícola y ganadería (Ministerio de Economía de la Nación, 2019).

Asimismo, debe analizarse las diferentes situaciones socio ambientales de los diversos sectores geográficos que es de utilidad a la hora de establecer las características de la obligación jurídico tributaria, situaciones de análisis tales como la tasa de empleo del 42,1% y la tasa de desocupación del 10,6%, y el empleo representa el 31% de los puestos formales del sector privado del país son de importancia a los fines no solo de medir la capacidad contributiva, sino de analizar donde y como se desarrolla la actividad público privada, los sectores de consumo, etc. (Ministerio de Economía de la Nación, 2019).

Datos sociales como que el 65% de las personas residentes en el territorio tienen acceso a cobertura de salud y el 54% acceso a vivienda adecuada, el 60,2% de los ocupados tienen al menos secundario completo, y el índice de pobreza e indigencia es del 38,9% y 10,6% respectivamente también ayuda al diseño de las diferentes estrategias tributarias (Ministerio de Economía de la Nación, 2019).

No es menor analizar las variantes de las problemáticas ambientales que luego terminan en acciones de protección en tal sentido en esta provincia, según la Base DesInven-tar, los fenómenos hidrometeorológicos son la causa del 76,7% de los eventos de desastres registrados en la Provincia entre 1970 y 2004, siendo el 45,6% de los eventos vinculados a inundaciones, el 14,6% tempestades, el 6,8% sequías, el 5,5% incendios y el 5,2% a vendavales, provocando problemáticas ambientales de inundaciones y anegamiento; pero estos eventos ambientales no son los únicos que generan problemática ambiental dentro del territorio, existen problemáticas de accidentes, derrame químicos, degradación del suelo por engrosamiento y deterioro químico, salinización de acuíferos, contaminación de agua subterránea por arsénico y flúor, degradación del suelo por mineralización, impermeabilización, tratamiento de residuo, degradación del suelo por sobre pastoreo de ganado, monocultivo entre otras, que bien estudiadas y adecuadamente analizadas puede construir los objetivos del sistema tributario y utilizarse estas herramienta para

atacar la definición de las problemáticas ambiental y así poder ser bien definida la finalidad extrafiscal ambiental.

Luego de haber identificado las variables de relevamiento de la actividad económica, condiciones socio ambientales y problemáticas ambientales, ahora sí, el Estado se encuentra en condiciones mínimas de poder desarrollar la política de gestión tributaria ambiental, analizadas al menos estas variables se puede pensar en rediseñar las herramientas de los tributos ya existentes, o formalizar la necesidad de creación de verdaderos tributos ambientales con fin extrafiscal ambientalmente definidos.

Ahora bien, debemos hacernos una pregunta práctica: ¿resulta difícil que el Estado obtenga toda esta información?, la respuesta es no. El Fisco —los organismos de recaudación— poseen muchos de los datos requeridos, al menos los vinculados con las actividades productivas desplegadas en su territorio; puede que, al momento, deberán generarse procesos y mecanismos de selección y refinarse los datos del consumo y sus características, pero no es imposible, ni tampoco requiere un gasto de gestión extraordinario.

Lo propio acontece con la identificación de la problemática ambiental: si bien puede no tener el fisco (los órganos de recaudación) esta información precisa, la misma puede ser obtenida de Universidades Públicas, Organismos Ambientales, etc., con lo cual solo debe generar los acuerdos necesario para que esto suceda y entiendo que tampoco demanda importantes gastos de gestión.

Véase que, en desarrollo de este punto, la actividad productiva tiene relación directa con alguna de las variables de la problemática ambiental identificada. Debe analizarse su vinculación, la repercusión en la sociedad, en el sector productivo, estudiar las situaciones que se buscan evitar para luego seleccionar la herramienta tributaria adecuada esto es: ver la posibilidad de utilizar herramientas tales como deducciones, incentivos, exenciones o beneficios dentro de un sistema tributario ya existente o diseñar un tributo ambiental propiamente dicho, esto es, posiblemente un impuesto (en tanto no se ve relacionado en forma directa con acciones de prestación alguno por parte del Estado) que ataque y modifique directamente alguna conducta de un sector de la sociedad (productivo o social); estableciendo claramente el fin ambiental extrafiscal que luego de sustento al diseño buscado.

Conforme a las variables analizadas en los pasos anteriores, el legislador podrá planificar un tributo que resguarde algún recurso natural en particular que mitigue la negatividad de alguna problemática ambiental determinada, y/o planificar tributos que generen el desarrollo de una actividad productiva o consumo orientado y determinada con cierto comportamiento buscado, o tributos cuyo objetivo

se relacione con la gestión de algún residuo particular originado de alguna actividad o conducta.

Ahora bien, se reitera que todo ello no puede ser desarrollado, gestionado y aplicado efectivamente si no se analiza la necesidad de un cambio en el diseño de la gestión recaudatoria tributaria, es decir, que se requiere que los organismos de recaudación tributaria, ya sean agencias como direcciones provinciales de rentas, obtengan una formación vinculada a la gestión ambiental tributaria, enmarcada con una imperiosa concientización en el diseño tributario fundada en una finalidad extrafiscal ambiental.

Cuadro 4. Pasos para un diseño de un sistema tributario ambiental

Pasos:	Estudio:
Relevamiento de actividad económica	<ul style="list-style-type: none"> -relevamiento de actividad industrial (identificar los sectores). -relevamiento de actividad agrícola ganadera (analizar sus características). -relevamiento de actividad minera-pesquera (si existiera). -relevamiento de consumo (tendencias, bienes, comportamiento, modalidades), etc.
Análisis de situación social	<ul style="list-style-type: none"> -análisis situación demográfica (características, configuración, concentración). -análisis acceso al empleo, características. -análisis de condiciones de acceso a servicios: cloacas, agua, tipo de vivienda, uso de energías renovables domiciliarias, análisis de gestión de residuos domiciliarios, etc.
Análisis de impacto ambiental	<ul style="list-style-type: none"> -análisis de variables directas de la producción (derrames, residuos, etc.). -análisis de las variables ambientales como clima, inundaciones, sequia, tornado, etc.
Diseño de tributo ambiental	<ul style="list-style-type: none"> -definir finalidad ambiental extrafiscal. -analizar estrategias de utilización de sistema tributario existente. -analizar creación de tributo ambiental.
Organismo de recaudación de gestión ambiental tributaria.	<ul style="list-style-type: none"> -definición de un organismo de recaudación con gestión ambiental. -diseño de estrategias de gestión ambiental tributaria.

Fuente: elaboración propia con base en Ministerio de Economía de la Nación, 2019.

IX. Conclusión

El Estado posee herramientas de gestión financiera, como son los tributos, para el cumplimiento de las garantías constitucionales del artículo 41 de la Constitución Nacional.

La mirada que se propuso analizar está vinculada con la identificación del rol de gestión ambiental tributaria, más allá del rol meramente del Fisco recaudador del artículo 75 inc. 1 y 2, ya que luego de la reforma constitucional de 1994 se ve modificada en pos de una mirada de protección ambiental y sostenimiento del desarrollo sustentable. Las potestades de los artículos 4 y 75 y las mandas del artículo 41 de la máxima norma deben verse en forma unificadas y vinculadas, utilizando a esta actividad financiera del Estado como una herramienta financiera.

En este sentido, se pudo observar claramente que la provincia de Buenos Aires no tiene al momento norma alguna que involucre la gestión tributaria ambiental. Se ha visto que tanto el territorio que involucra, como la actividad productiva (incluida industria y sector agrícola-ganadero), y la población asentada; representa casi el 40% del total del país, con lo cual resulta sencillo entender la relevancia que adquiere este análisis. Sin embargo, no se limita a la actividad económica desarrollada en este territorio, sino que en esta provincia acontecen en forma constante una serie de eventos vinculados con la problemática ambiental propia y con diversas variables que deben ser atendidas en forma urgente y, claramente, los tributos ambientales ayudarán a dar respuesta a favor de la merma de estos hechos nocivos que pueden afectar no solo a esa región geográficamente determinada, sino que tendrán impacto nacional.

Consecuentemente, a fin de llevar a la práctica la implementación de esta herramienta financiera será necesario tener en cuenta que el Estado debe plantearse la existencia e identificación clara de lo que aquí se llama fin extrafiscal ambiental. Ello implicará un legislador consciente de un diseño tributario ambientalmente protector que conozca las actividades nocivas regionales y sea consciente de la protección ambiental buscada mediante el instrumento tributario que pretende utilizar, en forma integral, mediante un análisis pormenorizado de la región y un diseño tributario ambiental integral.

Este diseño no queda en la creación del sistema tributario y sus tributos ambientales, sino que va más allá, requiriendo que en la etapa de implementación de la norma tributaria el Fisco conozca no solo de su actividad recaudadora, sino que sepa cumplir la manta de protección ambiental que la norma desarrolla en su fin extrafiscal ambiental. Ello importa en este estado de las cosas al menos redefinir las funciones de los clásicos organismos de recaudación en relación de la aplicación de la nueva legislación de tributos ambientales, y la gestión de los mismos.

La selección del o los tributos ambientales en la provincia de Buenos Aires no impactará tanto en relación con el tipo de tributo que se diseñe (impuesto, tasa o contribución especial), sino esencialmente en la identificación de las actividades y/o conductas de impacto productivo, el análisis de las problemáticas sociales, y la individualización de las variables ambientales y de la problemática ambiental territorial; todo ello podrá ayudar al diseño del fin extrafiscal tributario eficaz.

Atento a ello, se podrá seleccionar si la herramienta tributaria ambiental a utilizar recaerá sobre los recursos naturales propios de la jurisdicción, tributos ambientales que recaigan sobre las actividades productivas/conductas o se pretenderá utilizar tributos ambientales sobre la gestión de residuos; o todos ellos juntos, todo dependerá del análisis y el estudio de los diversos factores. En este escenario debe comprenderse que todo está por hacerse en esta jurisdicción, la posibilidad de desarrollar una gestión ambiental tributaria no está lejos y no resulta imposible.

X. Bibliografía

Baez, J. C. (2014). La cuestión tributaria ambiental: alcances y perspectivas. En AA.VV., *El desarrollo sustentable en el Nordeste Argentino* (pp. 57-71). Corrientes: Fades Ediciones.

Base Desinventar. Recuperado de www.desinventar.org/es/

Canziani P. O.; Milano, F.; Cargajo Vasco, D.; Porparatto, P. y Ferré Olivé E. (2009). *Fiscalidad y Medio Ambiente*. Buenos Aires. Cuadernos del Instituto AFIP.

Dalla Vía, A. (2006). *Derecho constitucional económico*. Buenos Aires: Lexis Nexis.

Edestein, A. (2009). *Impuestos ecológicos y otras rarezas*. Buenos Aires: Consultor Tributario.

Dirección de Política Tributaria, Sistema Tributario Provincial (2021). Recuperado de https://www.gba.gob.ar/hacienda_y_finanzas/direccion_provincial_de_politica_tributaria/sistema_tributario_provincial

Falbo, A. (2009). *Derecho ambiental*. La Plata: Librería Editorial Platense

Ferré Olive, E. (2013). *Tributos ambientales y Desarrollo sostenible, contabilidad, auditoria*. Buenos Aires: Fondo Editorial Consejo

García Vizcaino, C. (2012). *Derecho Tributario*. Buenos Aires: Abeledo Perrot

Giuliani Fonrouge, C. (2011). *Derecho Financiero*. Buenos Aires: La Ley

Greenpeace, Amigos de la Tierra, Ecologistas en Acción, WWF y Seo Birdlife (2019). *Propuestas de fiscalidad ambiental: Avanzando hacia un mundo más justo y sostenible*. Recuperado de https://es.greenpeace.org/es/wp-content/uploads/sites/3/2019/01/PROPUESTAS-DE-FISCALIDAD-AMBIENTAL-ONG_ENERO-2019.pdf

Informe del estado del Ambiente, Secretaría de Ambiente y Desarrollo Sustentable, Presidencia de la Nación (2017). Recuperado de <https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/completo-compressed.pdf>

Informe Cepal (2013) *Política tributaria y protección del medio ambiente. Imposición sobre vehículos en América Latina*. Santiago: CEPAL.

Informe Cepal (2015). *La economía política de la reforma ambiental en América Latina*. Santiago, Chile: CEPAL.

Informe Cepal (2021) *Experiencias de política fiscal con contenido ambiental en países del Sistema de la Integración Centroamericana (SICA)/COSEFIN y recomendaciones de política pública*. Santiago: CEPAL.

Ministerio de Economía de la Nación, Secretaría de Política Económica (2019). *Informe productivo provincial, cierre estadístico*. Recuperado de https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/pba_-_spt_2020.pdf

Jarach, D. (1992). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Buenos Aires: Ediciones Cangallo.

López Alfonsín, M. (2012). *Derecho Ambiental*. Buenos Aires: Astrea.

Peker, E. (2011). *La paradoja del impuesto y la contaminación*. Buenos Aires: Editorial Errepar.

Pigou, A. C. (1920). *The Economics of Welfare*. Londres: Editorial Mcmilan. Recuperado de http://files.libertyfund.org/files/1410/Pigou_0316.pdf

Salassa Boix, R. (2013). *Cuestiones elementales sobre los tributos ambientales*. Tarragona: Universidad Rovira i Virgili.

Fecha de recepción: 30-03-2021

Fecha de aceptación: 27-09-2021

