

Ricardo Daniel Morel

Tributación Ambiental

HERRAMIENTA DE PROTECCION DEL
MEDIO AMBIENTE

COMPETENCIAS TRIBUTARIAS EN LOS
TRES NIVELES DE GOBIERNO
COMPETENCIAS AMBIENTALES ENTRE LA NACIÓN
y LAS PROVINCIAS
IMPUESTOS, TASAS y CONTRIBUCIONES ESPECIALES

Osmar D. Buyatti
LIBRERIA EDITORIAL

CDD Ricardo Daniel Morel
Tributación Ambiental. Herramienta de protección
del medio ambiente
1a. ed. - Buenos Aires:
Osmar D. Buyatti - Librería Editorial, 2010.
p. 256 ; 22,5 x 15,5 cm.

ISBN 978-987-1577-32-3
1. Sistema Tributario 2. Impuestos 3. Medio Ambiente
I. Título

© 2010 by **Osmar D. Buyatti**

Viamonte 1509 (C1055ABC) Buenos Aires - Argentina

Tel:(fax) (54-11) 4371-2512/4812-5492/4811-6173

[HTTP://www.osmarbuyatti.com](http://www.osmarbuyatti.com)

e-mail: libros@osmarbuyatti.com

Diseño de tapa: AIS

Composición y armado: Andrés I. Silva - Jonathan M. Lavaise

Edición: Agosto 2010

Hecho el depósito que marca la Ley 11.723

Reservado todos los derechos de la presente edición para todos los países. Este libro no se podrá reproducir total o parcialmente por ningún método gráfico, electrónico, mecánico o cualquier otro, incluyendo sistemas de fotocopia y duplicación, registro magnetofónico o de alimentación de datos, sin expreso consentimiento de la editorial. Su infracción está penada por las leyes 11.723 y 25.446.

Tirada: 500 ejemplares

I.S.B.N. 978-987-1577-32-3

IMPRESO EN ARGENTINA

PRINTED IN ARGENTINA

Se terminó de imprimir en el mes de Agosto de 2010, en los Talleres Gráficos **Su Impres**, Tucumán 1480, Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

DATOS DEL AUTOR

ESTUDIOS DE GRADO:

Contador Público – Universidad Nacional de Sur.

ESTUDIOS DE POSTGRADO:

- Especialista en Tributación – Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de la Patagonia San Juan Bosco.
- Derecho Ambiental – Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de la Patagonia San Juan Bosco.

ANTECEDENTES ACADEMICOS:

- Profesor Ordinario Responsable de la cátedra Impuestos II en la carrera de Contador Público de la Sede Trelew y Delegación Académica Ushuaia, de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de la Patagonia San Juan Bosco.
- Profesor Responsable del módulo Análisis de Impuestos II, de la carrera de Postgrado (Especialización) en Tributación de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de la Patagonia San Juan Bosco.
- Director y Miembro de Comité Académico del Postgrado (Especialización) en Tributación de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de la Patagonia San Juan Bosco.
- Profesor Responsable del módulo Auditoria y Control Fiscal del Postgrado (Especialización) en Contabilidad Superior y Auditoria de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de la Patagonia San Juan Bosco.

PALABRAS PRELIMINARES

“No hay peor forma de contaminación que la pobreza”

*Indira Gandhi. Conferencia de las Naciones Unidas
sobre el Medio Humano. Estocolmo, Suecia, 1972*

“Preocupa que no preocupe...”

*Manifiesto del VIII Congreso Nacional de Medio Ambiente.
España, Madrid, 1 de diciembre de 2006*

Quiero dejar testimonio de la realidad ambiental que percibo, la tendencia acumulativa del deterioro del medio ambiente y su insuficiente preocupación, sin lugar a dudas, produce un impacto negativo en el bienestar de la actual generación e impredecible en las generaciones por venir, todo lo que se haga, no será neutral.

Como introducción al tema e intentando cambiar esa realidad, creo en el posible aporte de la tributación.

La necesidad de la protección del medio ambiente debe estar presente en todas las políticas y acciones, es también moral, y de difícil solución desde una sola ciencia, el abordaje y las posibles soluciones deben ser tejidos desde las fronteras interdisciplinarias de todas aquellas que tienen al medio ambiente como objeto de estudio.

EL AUTOR

PROLOGO

Tengo el gusto de presentar esta obra, con la seguridad que promoverá en el lector, no sólo la reflexión, sino también la acción.

La reflexión que el autor propone a partir de la necesidad de asumir compromisos éticos frente a la responsabilidad social ineludible de los actores vinculados a la toma de decisiones en distintos tipos de organizaciones, propiciando, como surge del texto, “*un sistema tributario moderno debe contener, proteger y articular con el medio ambiente, con el objetivo de lograr un Desarrollo Sostenible*”.

La acción que el Cr. Morel plantea como posible, partiendo de un importante trabajo de investigación bibliográfica y documental, con la incorporación de ideas originales y sólidos argumentos teóricos, en base a su experiencia profesional y académica.

El ordenamiento temático dispuesto, viabiliza el recorrido a través de un camino novedoso y original en el ámbito bibliográfico argentino y latinoamericano de la especialidad.

Luego de una interesante introducción reflexiva y explicativa, el autor propone en el capítulo I una clara conceptualización general, con referencias internacionales comparativas; presentando en el capítulo II el marco imprescindible de análisis económico para la comprensión global de la materia objeto de estudio.

En el capítulo III desarrolla la propuesta central del texto: “*el diseño de una tributación ambiental*”, brindando la posibilidad de comprender con precisión sus fundamentos, objetivos, alcances y posibilidades efectivas de implementación.

Los capítulos IV y V ofrecen el encuadre en la legislación nacional, provincial y municipal vigente; exponiendo por último, diversos anexos y un valioso detalle bibliográfico, de legislación y de jurisprudencia, que facilita el seguimiento y profundización de las interesantes referencias consignadas en la obra.

Hace ya muchos años que desde el Getace sostenemos la necesidad de

promover en los profesionales en Ciencias Económicas una mirada hacia el medio ambiente y su problemática, que les brinde la posibilidad, a través de la adopción de mecanismos que les son propios, de contribuir al logro de la sociedad sustentable que el mundo reclama.

Nos satisface contar hoy con este material porque se trata sin dudas, tal como queda reflejado en su título: “*Tributación Ambiental: herramienta de protección del medio ambiente*” y como sostiene el autor: “*la tributación es una herramienta que puede tener una mirada preventiva y precautoria en la búsqueda del cuidado del medio ambiente*”, de un instrumento de trabajo profesional que recoge aquel anhelo; así como también de un texto dirigido a empresarios, funcionarios públicos y dirigentes de organizaciones no gubernamentales, con responsabilidades de decisión.

Por lo expuesto recomiendo con entusiasmo la lectura de esta obra y, en nombre de todos quienes adherimos a la corriente de pensamiento que la sustenta, felicito y agradezco al autor por su iniciativa y su valioso aporte.

Patricia Kent¹

Trelew, Chubut, abril de 2009.

¹ Licenciada en Administración. Contadora Pública. Master en Ecoauditorías y Planificación Empresarial del Medio Ambiente. Profesora Titular de Administración General y Administración Ambiental en la Facultad de Ciencias Económicas de la UNPSJB. Directora del Instituto de Responsabilidad Social para el Desarrollo Sustentable de la UNPSJB. Docente de posgrado y conferencista invitada por Universidades e Instituciones del país y del exterior. Autora de libros y publicaciones de la especialidad. Consultora en temas de management y ecomanagement, en organismos del sector público, empresas y organizaciones no gubernamentales, del país y del exterior.

PRÓLOGO

1.- El medio ambiente existió siempre porque desde su origen la vida de las personas se desarrolló en contacto con los elementos de la naturaleza, del reino animal, vegetal y mineral. El desarrollo de la especie humana y los progresos que fue alcanzando, muchas veces produjeron importantes modificaciones del hábitat natural de los seres humanos.

2.- Los avances de las ciencias puras y prácticas, la tecnología aplicada y los intereses económicos si bien produjeron un cambio profundo de las condiciones de vida y la facilitaron, por otro lado, especialmente, después de la segunda guerra mundial, provocaron problemas que se originaron como una consecuencia del extraordinario desarrollo de las actividades económicas: la contaminación atmosférica, los residuos industriales, los desechos cloacales, la tala indiscriminada de árboles, selvas y bosques con la desaparición de especies animales y vegetales, etc.

3.- Las opiniones individuales de quienes sufren los problemas que se originaron, muchas veces son voces de protesta contra los daños ecológicos que se producen, pero aun cuando se expongan críticas nadie cree que sea necesario detener aquél extraordinario desarrollo que proporciona en definitiva mejores posibilidades de vida.

La cuestión planteada centra las soluciones en otro eje de análisis. De lo que se trata es de prevenir y evitar, con los medios técnicos de que se dispone, que no se afecte el medio ambiente y se reparen los daños y los efectos nocivos de aquellos fenómenos.

4.- La mayoría de las personas nacidas en la República Argentina antes o durante la década de 1940, por distintas razones, no tuvieron conocimiento de lo que era el mundo desarrollado hasta mediados de la década de 1970. En aquellos años, muchos argentinos pudieron viajar y comprender la distancia enorme que nos separaba de los países que constituyen lo que denominamos el primer mundo. La posibilidad de acceder a ese conocimiento a través del traslado personal se volvió a repetir durante la década de los años 90. Pero lo cierto

es que hoy, sin desplazamiento alguno, cualquier persona puede informarse instantáneamente de lo que sucede en el mundo a través de Internet.

Antes de aquella época no habíamos valorado al medio ambiente con la atención que requería. Cuando en nuestro país conocimos la problemática del medio ambiente, muchos otros países ya habían ensayado políticas medioambientales. La experiencia recogida, constituyó y constituye una ventaja a favor nuestro para enfrentar los problemas con recetas probadas y comprobadas por otros países.

5.- El artículo 41 de la Constitución Nacional incorpora expresamente la declaración de que “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” y, de modo enfático, afirma que “El daño ambiental generará prioritariamente la obligación de recomponer, según lo establezca la ley”. Asimismo, la prescripción constitucional encarga a las autoridades públicas proveer 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”; le atribuye a la Nación la misión de “dictar las normas que contengan los presupuestos mínimos de protección”, y a las provincias, “las necesarias para complementarlas, sin que aquéllas alteren las jurisdicciones locales” y, finalmente, prohíbe “el ingreso al territorio nacional de residuos actual o potencialmente peligrosos, y de los radiactivos”.

La lectura de la prescripción constitucional no deja ninguna duda. Proclama el derecho de los habitantes a disfrutar del medio ambiente y le impone a los poderes públicos el deber de conservar y preservar el medio ambiente.

6.- La norma transcripta de la Constitución Nacional pone de relieve que el medio ambiente es un bien jurídico digno de protección, Si la tarea necesaria para protegerlo le corresponde tanto a la Nación como a las provincias debe admitirse que el establecimiento de impuestos constituye una opción perfectamente válida para obtener recursos que permitan alcanzar los fines propuestos por el constituyente en 1994.

7.- Borrero Moto ha señalado que los tributos medioambientales básicamente se concretarán en la imposición de una carga tributaria sobre aquellos actos, hechos o actividades que degradan el medio ambiente y en función de la degradación ambiental provocada. Con ello, se trata de estimular la reducción de la contaminación o cuando ésta se ha producido redistribuir sus costos, imputando al contaminador los costes por él originados. En este sentido la equidad en la materia se identifica con el principio *quien contamina paga*.

8.- Las instituciones financieras nacieron porque era necesario organizar el Estado y esto significaba realizar tareas que demandaban gastos y éstos requerían recursos. La evolución histórica hizo que el Estado asumiera otras funciones. Ellas fueron en constante crecimiento en el tiempo y ello provocó que el Estado a través de aquellas instituciones no solo atendiera fines puramente fiscales, sino también extrafiscales.

La protección al medioambiente es uno de los fines de los que se debe hacer cargo el Estado y, para ello, necesita recursos.

La utilización de los impuestos con fines extrafiscales, particularmente, medioambientales es un hecho en las sociedades contemporáneas. En efecto, si para proteger el ambiente hace falta incurrir en gastos, esa protección exige generar una fuente de ingresos. Sea que se establezcan los impuestos para desincentivar las actividades contaminantes o para conseguir los fondos necesarios para la reducción o eliminación de la contaminación que ellas provocan.

9.- El libro que prologo constituye un interesantísimo estudio del medio ambiente, de las políticas ensayadas para prevenir los daños que éste pueda sufrir y para contrarrestar los perjuicios lo afectan y de los instrumentos financieros que pueden utilizarse con ese mismo fin.

En cuanto al primero de los señalados aspectos, Morel aborda el concepto de ‘medio ambiente’ y lo analiza a la luz de las conclusiones y recomendaciones a las que han arribado los congresos y jornadas que se han realizado para su estudio. Asimismo, en su análisis, ha tenido en cuenta las más modernas doctrinas expuestas sobre el tema. No exagero, si afirmo que, en su primera parte se está en presencia de un manual introductorio al estudio del ‘medio ambiente’.

El análisis del segundo aspecto es adecuadamente analizado desde el punto de vista de las posibilidades ciertas y los logros obtenidos en la experiencia de otros países. Desde este punto de vista, brinda una generosa información sin la cual no es posible valorar las alternativas más apropiadas para la protección que se desea.

Finalmente, el tercer aspecto es tratado por un especialista en tributación que estudia cada una de las cuestiones que analiza desde el punto de vista estructural; investiga y describe las distintas posibilidades que ofrecen los tributos para el logro de los fines propuestos, desmenuzando las bondades y los perjuicios que pueden ocasionar la elección por cada uno de los tributos que se han establecido en distintos países.

En este punto, es importante destacar la opinión de Morel cuando aclara que el principio ‘quién contamina paga’ “no reemplaza directamente al principio de capacidad contributiva como sustento económico de la tributación, al

que están sometidos los poderes tributarios. El primero transita por un camino que tiene que ver con el consumo o disfrute de los bienes ambientales hoy y con la posibilidad de que las futuras generaciones también puedan hacerlo, y el segundo con el reparto justo de las cargas públicas. Ambos no son antagónicos, pues transitan por el carril del principio de la ‘solidaridad generacional e inter-generacional’ ”.

En materia tributaria el libro también es un manual, esta vez de del “derecho tributario del medio ambiente”. Morel analiza el hecho imponible de la tributación ambiental, los fines fiscales y extrafiscales de ésta y, pormenorizadamente, la estructura y conveniencia o no de adoptar cada uno de los tributos ambientales. Pasa revista a la legislación comparada y finalmente, efectúa un exhaustivo análisis del problema del medio ambiente en la Constitución Nacional y en la Constitución de la Provincia de Chubut, las competencias nacional, provincial y municipal para legislar sobre medio ambiente y aplicar tributos ambientales y la necesaria armonización que impone la existencia de facultades concurrentes.

10.- La lectura del libro muestra a las claras que lo escribe un profesor universitario que a su conocimiento añade sus cualidades docentes. La sencillez en la exposición y el rigor metodológico de Morel facilitan el conocimiento y la comprensión. El lector advertirá que el libro está escrito de un modo tal que permite una rápida captación de los datos y un rapidísimo proceso de elaboración.

Asimismo, el libro trasunta un vasto conocimiento de las dos disciplinas abordadas por el autor. El autor es un especialista en medio ambiente y un especialista en tributación. Los temas han sido analizados profundamente desde las dos perspectivas de las respectivas disciplinas científicas y la exposición ha sido madurada en el estudio y la reflexión, sobre la base de un conocimiento cierto de las experiencias mundiales en la materia.

Los temas están sólidamente expuestos con las correspondientes citas científicas y las conclusiones suficientemente fundadas.

El libro de Morel es un valiosísimo aporte a la bibliografía sobre la materia en la República Argentina, abrirá nuevos senderos para la investigación y el estudio de la problemática planteada, será un claro llamado de atención para los gobernantes en tanto desnuda necesidades no atendidas por los poderes públicos y propone modos de solución y se constituirá en una obra de consulta obligada para quienes se dedican al estudio del medio ambiente y al estudio de la tributación.

La obra es un verdadero “manual de tributación ambiental” y será bien recibida por los estudiantes, profesores y por la doctrina, quienes le brindarán el aplauso que merecen los buenos libros.

por Jorge Héctor Damarco²

Buenos Aires, abril de 2009

2 Abogado. Abogado Especialista en Derecho Tributario. Doctor en Ciencias Jurídicas y Sociales. Profesor Titular de Finanzas Públicas y Derecho Tributario en la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires. Director de la Carrera de Especialización en Tributación en la Universidad Nacional del Nordeste. Ex Vocal del Tribunal Fiscal de la Nación. Ex Juez de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal de la Capital Federal. Socio del “Estudio Jurídico Bruchou, Fernández Madero y Lombardi”.

ÍNDICE

Datos del Autor	7
Palabras preliminares	9
Prologo.....	11
Prólogo.....	13
Introducción general	23

CAPITULO I MARCO CONCEPTUAL DEL PROBLEMA DE LA PROTECCIÓN AMBIENTAL

I) Aproximación al concepto de medio ambiente	29
II) Aproximación al concepto de bien ambiental	31
III) Antecedentes internacionales sobre la preocupación por el medio ambiente	32
III.A.) El Mercosur – mercado común del sur.....	40
III.A.1.) El MERCOSUR y la globalización del ordenamiento tributario argentino	44

CAPITULO II ECONOMÍA AMBIENTAL

I) Introducción	51
II) Reflexiones microeconómicas	54

II.A.) Externalidades.....	56
III) Reflexiones macroeconómicas	59
III.A.) Inserción de la tributación	63
III.B.) Reflexiones macroeconómicas finales	65
IV) Descripción de instrumentos económicos ambientales	68
V) Algunas nociones sobre valoración ambiental	71

CAPITULO III TRIBUTACIÓN AMBIENTAL

I) El medio ambiente como objeto de tributación.....	77
I. A.) Hecho imponible ambiental	82
II) Tributación ambiental con fines extra fiscales.....	84
III) Particularidades de los tributos ambientales.....	86
III.A.) Impuestos ambientales	86
III.B.) Tasas ambientales	93
III.C.) Contribuciones especiales ambientales	96
III.D.) Propuesta de estructura de tributos ambientales	97
IV) Armonización con tributos no ambientales	102
V) Diseño de una tributación ambiental	103
VI) Objetivos que debe cumplir un sistema tributario ambiental	104
VII) Breve reseña de experiencia internacional	105

CAPITULO IV REFORMAS A LA CONSTITUCIÓN NACIONAL Y DE LA PROVINCIA DE CHUBUT DE 1994 SOBRE PRESERVACIÓN DEL MEDIO AMBIENTE

I) Introducción.....	111
II) Principios rectores en nuestra constitución nacional.....	114
II.A.) Competencias ambientales entre la nación y las provincias	123
III) Reforma a la constitución de la provincia del chubut	129

IV) Apuntes sobre protección ambiental en la provincia del chubut y la tributación.....	132
V) Apuntes sobre protección ambiental en la ciudad de trelew y la tributación.....	137

CAPITULO V
COMPETENCIAS TRIBUTARIAS EN LOS TRES NIVELES DE GOBIERNO, REFORMAS A LA CONSTITUCIÓN NACIONAL Y DE LA PROVINCIA DEL CHUBUT DE 1994

I) Reforma a la constitución nacional de 1994 sobre distribución de competencias tributarias	143
II) Decretos de necesidad y urgencia y legislación delegada	144
III) Opiniones antes de la reforma, de los decretos de necesidad y urgencia y legislación delegada	144
IV) Distribución de la competencia tributaria	146
V) Opiniones antes de la reforma de 1994, sobre competencias entre los distintos niveles de gobierno.....	148
VI) Dictamen de mayoría y texto sancionado de la constitución nacional	152
VII) Autonomía municipal	158
VIII) Competencia tributaria municipal	161
IX) Competencia tributaria municipal en la provincia del chubut.....	162
X) Opiniones sobre la reforma a la constitución nacional de 1994 sobre competencia municipal	164
XI) Dictamen de mayoría y texto sancionado de la constitución nacional sobre autonomía municipal	165
XII) dictamen de mayoría y texto sancionado de la constitución de la provincia del Chubut sobre autonomía municipal	166
XIII) A modo de conclusión del capítulo.....	168
Anexo I.....	173
Anexo II	175
Anexo III.....	181

Anexo IV.....	193
Anexo V	227
Bibliografía	243