

PROPUESTAS EN EL CAMPO DEL DERECHO FISCAL AMBIENTAL

Autores: Dres. Aldo M. Alurralde - José S. Mordini - Silvia G. Catinot

INDICE

I. Introducción: Ecología	161
II. Ética ambiental	162
III. Protección jurídica del medio ambiente	162
IV. Fines fiscales y parafiscales de la tributación	164
V. Derecho fiscal ambiental	165
VI. La Tributación como instrumento económico para la protección del medio ambiente	165
1. Gravámenes o impuestos	166
1.1 Gravamen a las emisiones o efluentes	166
1.2 Gravámenes a los productos	166
1.3 Impuestos diferenciales	166
2. Subsidios	166
VII. Reconversión tecnológica empresarial y tributación	167
1. Negocios de servicios	167
2. Negocios internos	167
3. Negocios externos	167
Propuestas	168

I. Introducción: Ecología

La ecología moderna trabaja en su mayor parte con las condiciones ambientales alteradas y tiene como objetivo deseable para los seres vivientes y especialmente el hombre la conservación o restauración de las condiciones del entorno ambiental mejorando por ende su calidad de vida.

Varias definiciones explican el contenido de la ecología, término creado por el naturalista Ernesto Haeckel en 1869, derivado de la palabra griega "oikos" -casa- y "logos" -ciencia o estudio- y según la interpretación de este último su estudio comprende el del medio ambiente y la forma en que los seres se adaptan a vivir en él.

También se sostiene que la ecología es la ciencia que estudia los ecosistemas, es decir, las unidades funcionales que se producen como consecuencia de las interrelaciones entre las plantas, los animales y los componentes físicos y genéricos de su entorno.

Su estudio se ha tomado de vital importancia para el mundo moderno en que la actividad humana modifica al medio ambiente hasta el punto en que la aspiración de conservar un entorno inalterable es ya casi imposible.

La relación de la ecología con la vida es evidente. Los problemas ecológicos son problemas que apuntan directamente a la vida, tanto a la del hombre como a la de los demás seres vivos. La defensa de

56/

gráfico. La ecología debe ser aplicada con mayor intensidad al manejo de la vida silvestre, la forestación, la conservación de los suelos y la contaminación ambiental y, precisamente, la conciencia de que se están deteriorando en forma peligrosa las condiciones naturales que requiere la vida para su desarrollo y de que la misma en todas sus formas se halla amenazada en nuestro planeta, es lo que ha generalizado la preocupación por la ecología.

Desde un punto de vista axiológico se considera a la ecología como un valor al servicio de la vida. Los valores nacen en un determinado momento histórico y se desarrollan con mayor o menor fuerza en diferentes épocas. El valor de la ecología ha surgido recientemente debido al aumento de la contaminación ambiental, el agotamiento progresivo de numerosos recursos naturales y a la extinción de las diferentes especies animales y vegetales. Simultáneamente las exigencias fundamentales de índole social se han ido plasmando en el derecho político de los pueblos, en forma de leyes para la protección del equilibrio biológico ambiental y de las especies vivas en peligro de extinción.

Sin embargo, el valor asignado a la ecología en los países desarrollados difiere del otorgado en los países subdesarrollados. En los países desarrollados, la ecología se tematiza en función del bienestar como contrapartida al malestar que ocasionan la contaminación, la destrucción de paisajes naturales, los incendios forestales, la desaparición de especies exóticas, la instalación con armamento nuclear, etc., deteriorando por ende el bienestar de la población.

En los países subdesarrollados se ha impuesto una tematización de la ecología desde los problemas de la supervivencia; se trata de una ecología donde no preocupa tanto la calidad de vida de los ecosistemas traducido en bienestar sino la posibilidad de vida para el hombre en la naturaleza.

II. Ética ambiental

¿Cuál es el tipo más grave de contaminación que hoy enfrentamos? Por lo general se señala que es la contaminación del aire, del agua o la de las concatenaciones alimenticias, a la que le podemos agregar la contaminación que la superpoblación suele implicar.

Según Roderick Nash¹ el peor problema es la contaminación de la mente, es decir, que en las relaciones del hombre con el ambiente el problema básico no es tanto lo que el hombre hace sino lo que el hombre piensa y, más precisamente, lo que valora. Es por ello que la crisis de las ideas están en el corazón mismo de la cuestión ambiental.

La responsabilidad es de la sociedad que absorbe o asimila el proceso de contaminación permitiendo que ésta tenga lugar. Llegamos así a la cuestión de los valores éticos, es decir, al conjunto de principios morales con que juzgamos si un determinado acto es correcto o no.

El problema axiológico del hombre se encuentra en no asignar a todo ser viviente y al medio ambiente una categoría ética comparable a la que normalmente acuerda a su prójimo. De esto se desprende que todo remedio significativo, duradero para evitar el abuso ambiental, se basa en la revolución ética. Las personas deben evolucionar éticamente hasta advertir que los conceptos de correcto e incorrecto no son exclusivos y excluyentes de las relaciones humanas.

Para concluir y siguiendo la postura de Nash, podemos decir que la ética debe fundamentar el movimiento ambiental si éste realmente pretende transformar el pensamiento y la acción del hombre. La conservación del medio ambiente debe convertirse en materia de moralidad no meramente de economía, estética o inclusive de derecho; así si la ética ambiental se transforma en una realidad la comunidad entera viviente y la tierra misma serán percibidas como el prójimo del hombre, tal cual de hecho lo son. Debemos sentir la responsabilidad ambiental.

III. Protección jurídica del medio ambiente

El derecho ambiental es aquel que tiene por objetivo el estudio de las relaciones del hombre con la naturaleza y busca precisar los alcances jurídicos del interés particular de cada ser humano en lograr que las condiciones naturales de vida no sean afectadas.²

be/

Sabido es que la ciencia económica clasifica los recursos en naturales¹, humanos² y culturales³.

Normativamente la legislación argentina contempla la existencia de estos recursos considerándolos según correspondan al dominio público o al dominio privado del Estado (arts. 2340 y 2342 - Código Civil).

La protección jurídica de estos recursos y fundamentalmente de los recursos naturales se contemplaba, previo a la sanción de la reforma constitucional de 1994, en dispersas normas jurídicas y en fallos jurisdiccionales.

Podemos citar entre las normas jurídicas expresas que tutelan el medio ambiente las siguientes:

a) El decreto 2125/78, publicado en el Boletín Oficial en fecha 15/9/78, respecto del régimen de cuotas de resarcimiento por contaminación de las industrias que produzcan efluentes fuera de las condiciones vigentes por carecer de instalaciones depuradoras de sus líquidos residuales o por poseerlas en grado insuficiente.

b) La ley 20.284 de preservación de los recursos del aire y su concordante ordenanza de control de la contaminación ambiental de la ciudad de Buenos Aires, establecen sanciones y responsabilidades en ese sentido.

c) La ley 22.190 hace lo propio respecto de la contaminación de aguas y otros elementos provenientes de los buques y artefactos navales.

d) La ley 22.421 en su artículo 1º establece: "es deber de todo habitante de la Nación proteger la fauna silvestre" otorgando legitimación activa a los particulares en representación de los intereses colectivos.

e) La ley 24.051 sobre residuos peligrosos incorpora la figura del "delito ecológico" en su artículo 55, cuando establece: "será reprimido con las mismas penas del artículo 200 del Código Penal el que, utilizando los residuos a los que se refiere la presente ley, envenenare, adulterare o contaminare de un modo peligroso para la salud, el suelo, agua, la atmósfera o el ambiente en general. Si el hecho fuere seguido de la muerte de alguna persona, la pena será de diez a veinticinco años de prisión o reclusión".

f) A nivel mundial se está trabajando desde hace por lo menos 20 años para implementar, a través de diferentes acciones, un control efectivo sobre la contaminación ambiental. Las mismas ya han sido concretadas por Japón y EE.UU. y a nivel regional por grupos de países como la Comunidad Europea. Actualmente las acciones conjuntas de mayor trascendencia, al menos en lo referente al reconocimiento de la problemática y de la declaración de principios de un número importante de países, son el Acuerdo de Montreal referente a los gases que afectan la capa de ozono y la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el medio ambiente que se llevó a cabo un junio de 1992 en Río de Janeiro. Ambos acuerdos han puesto metas en cantidad y tiempo para disminuir los gases que ocasionan el efecto invernadero y afectan la capa de ozono (si bien aún no existen mecanismos coercitivos para su cumplimiento, más que la voluntad de los firmantes).

Por otra parte, para los múltiples casos en que se observa inexistencia de normas expresas de protección ambiental la doctrina desató una polémica -principalmente entre administrativistas y procesalistas- respecto de la existencia de una nueva categoría jurídica que estaría compuesta por los "intereses difusos o colectivos"⁴.

Algunos administrativistas no admitían las acciones basadas en los intereses difusos por no encontrarse los mismos en cabeza de un sujeto individual y determinado sino sobre todos los integrantes de una comunidad. Ante esa postura los procesalistas ven que la sociedad a través de las acciones de amparo ejercidas por cualquier habitante puede proteger adecuadamente cualquier lesión o daño ambiental.

Los que quieren sustentar constitucionalmente a este tipo de intereses colectivos o difusos lo fundamentan en la norma contenida en el artículo 33 de la Constitución Nacional referente a los derechos implícitos o no enumerados.

Algunos procesalistas, como Augusto Morello, agrupan estos intereses en tres categorías, a saber:

1º los relacionados con la ecología y la protección del medio ambiente;

2º los vinculados a la defensa del consumidor;

3º los referidos a valores espirituales y culturales.

Actualmente la tutela de los intereses difusos son receptados tanto en la legislación nacional e internacional como en fallos jurisdiccionales, entre los que podemos mencionar:

a) Constitución de Salta que otorga legitimación procesal de la persona o grupos de personas para la defensa jurisdiccional de los intereses difusos.

b) La provincia de Santa Fe a través de la Ley 10.000 consagra el ejercicio de la acción popular

50

en tutela de los intereses difusos, a través de la figura similar a la del amparo colectivo.

c) El artículo 31 del Pacto de San José de Costa Rica, ratificado por ley 23.054 e incorporado constitucionalmente, contempla estos intereses cuando hace referencia al reconocimiento de la protección por parte de la convención de otros derechos y libertades que los específicamente reconocidos en la misma.

d) El leading case "Kattan, Alberto E. y otro c/Poder Ejecutivo Nacional s/amparo", más conocido como el caso de las toninas o delfines.

Finalmente podemos decir que con la sanción de la reforma constitucional de 1994 quedó plasmada en la norma jurídica fundamental la protección del derecho ambiental cuando el artículo 41 incluye el derecho de los habitantes de nuestro país a un ambiente sano, equilibrado, apto para el desarrollo humano y para que las actividades productivas satisfagan las necesidades presentes sin comprometer las generaciones futuras, estableciendo además un deber correlativo cual es el de preservar el medio ambiente.

También aclara dicho artículo que ante la existencia de un daño ambiental surge la obligación prioritaria de recomponer en la forma establecida por la ley poniendo a cargo de las autoridades la protección del derecho enunciado, la utilización racional de los recursos naturales, la preservación del patrimonio natural y cultural y de la diversidad biológica y a la información y educación ambientales. Asimismo se prohíbe el ingreso al territorio nacional de residuos actual o potencialmente peligrosos, y de los radiactivos.

Sobre esta base queda receptada constitucionalmente la obligación de recomponer el daño ambiental ocasionado, es decir que más allá de la simple sanción ejemplificadora -multa- los convencionales reformadores incorporaron la reparación como un medio más idóneo para alcanzar el fin perseguido cual es la preservación del medio ambiente.

Es la Nación la responsable -sin alterar las jurisdicciones locales- de dictar las normas que contengan presupuestos mínimos de protección y son las provincias la que deben dictar las normas necesarias para complementarlas.

IV. Fines fiscales y parafiscales de la tributación.

La corriente actual de la legislación impositiva demuestra de manera universal que si bien existen determinados tributos en que predomina un propósito fiscal, hay otros en los que se advierten además de un motivo económico el social, es decir que en todo sistema tributario encontramos finalidades fiscales y parafiscales.

Adolf Wagner* realizó en el siglo XIX una clasificación de los tributos distinguiendo: los tributos financieros que son aquellos que tienen por objetivo aportar medios al tesoro público -finalidad fiscal- de los tributos de ordenamiento que son los aplicados para cumplir objetivos de política económica y social -finalidad parafiscal-.

Merced a la tributación fiscal, el Estado alcanza sus fines en forma mediata, pues primero debe procurarse recursos y, en segundo término, los ha de destinar por el fenómeno financiero del gasto público. Mediante la tributación parafiscal el Estado procura alcanzar sus fines de manera inmediata, ya que puede gravar fuertemente las actividades que pretende desalentar o disminuir. Este último tipo de tributación se originó con el proteccionismo por ejemplo mediante la imposición de derechos aduaneros altos para la importación de mercaderías también producidas en el país habiendo evolucionado hasta transformarse en un poderoso elemento de política económica y social en manos del Estado.

Siguiendo a Wagner las finanzas de ordenamiento son aquellas que procuran alcanzar finalidades en el ámbito de la política económica, social y también ordenar la conducta y la convivencia humana. Recurrió a tributos de ordenamiento, en lugar de órdenes o prohibiciones, se justifica por el hecho de ser más elásticos, adaptables, y porque su recaudación comúnmente promete ingresos que en el Estado Moderno siempre son bienvenidos por sus necesidades en continuo aumento".

Los tributos de ordenamiento no deben ser confundidos con los que gravan una determinada actividad, como por ejemplo, un impuesto a la enseñanza privada.

En realidad todo tributo tiene su finalidad, la diferencia se halla en que ésta podrá ser simplemente la de obtener ingresos o la de provocar determinados efectos en el campo económico o social, ajenos a las necesidades fiscales; por ejemplo, proteger la industria nacional a través de derechos aduaneros, estimular el ahorro y las inversiones mediante incentivos, provocar desviaciones de los factores productivos a sectores

que se consideran más convenientes, redistribuir la riqueza o prohibir o limitar de hecho consumos (impuesto a las bebidas o al tabaco). La denominación técnicamente más adecuada para este último grupo es la de tributos extra o parafiscales.

V. Derecho fiscal ambiental

El derecho fiscal ambiental constituye sin lugar a dudas el mejor ejemplo de que la ciencia de la tributación está en constante evolución y se vale de instituciones permanentes y de remoto origen que cobran actualidad y se adecúan a los intereses que el hombre va privilegiando.

Primeramente debemos plantearnos si el tributo puede constituir una herramienta útil como elemento de disuasión del comportamiento social ya que hay quienes sostienen que bastaría con el dictado de leyes, decretos, reglamentos u ordenanzas protectoras sin necesidad de acudir a la tributación parafiscal.

En este sentido podemos afirmar que, en comparación con los reglamentos ambientales, el tributo como instrumento de la economía de mercado tiene la ventaja adicional de promover una mayor innovación en el campo de la tecnología ambiental ya que lo recaudado podrá aplicarse en la necesaria reconversión tecnológica de las empresas afectadas y por ende, constituirse en un incentivo permanente para las mismas de modo que busquen productos más ambientalmente inocuos¹⁰.

Otra cuestión que debemos analizar es si la implementación de un tributo con finalidad ecológica se exhibe como un acto razonable del poder legisferante ya que todo acto ejercido por alguno de los poderes del Estado (Legislativo, Ejecutivo, Judicial) en forma irrazonable es inconstitucional. La razonabilidad se funda en el debido proceso legal adjetivo que es el que exige que dichos actos se formen respetando los procedimientos dispuestos por la norma constitucional que le confiere validez y en el debido proceso sustantivo que es el que postula que una norma de inferior jerarquía (leyes, decretos, actos, etc.) no vulnere la cuestión de fondo ya resuelta por una directriz superior (Constitución, Ley, etc.).

La Corte Suprema de Justicia (Fallos: 248:291 y 299: 428 entre otros) ha sostenido que el control judicial de razonabilidad se da sólo sobre la proporcionalidad entre medios y fines y no sobre el mérito o eficacia de los medios utilizados por el legislador.

De esta manera la norma tributaria que se instrumente con la finalidad parafiscal de proteger o restaurar el medio ambiente se exhibe como razonable ya que es un medio idóneo para lograr el cambio de conciencia social y por ende alcanzar el fin perseguido.

Asimismo en el uso extrafiscal de la tributación que se propugna se deberán compatibilizar los ya consagrados principios constitucionales de legalidad, proporcionalidad - progresividad, igualdad, capacidad contributiva y generalidad con la interpretación y alcances que la doctrina y jurisprudencia les han dado.

En este sentido los tributos ambientales deberán encontrarse instrumentados en una ley (debido proceso legal) y ser igualitarios para todas aquellas sujetos pasivos que se encuentren en una misma situación frente al medio ambiente, es decir, dañándolo o protegiéndolo¹¹. A su vez deberán ser proporcionales-progresivos¹² y adecuarse a la capacidad contributiva siguiendo el principio de equidad¹³.

En síntesis la tributación debe necesariamente nutrirse de principios garantistas a efectos de no violentar la "seguridad jurídica" la cual es un valor que, como magistralmente sostiene Vicente Oscar Díaz,¹⁴ " se refiere a los órganos que crean los procedimientos, a la interpretación y aplicación del derecho, a la creación de dimensión de certeza a fin de brindar frenos posibles a oponer a la opresión, arbitrariedad o desesperanza del contribuyente en su dignidad de hombre ".

VI. La Tributación como instrumento económico para la protección del medio ambiente.

Los instrumentos económicos son comúnmente empleados por diversos países para reforzar las regulaciones vigentes sobre protección ambiental. Forman una vinculación importante entre la plaza de mercado y la implementación de políticas regulatorias. La variedad de estas medidas van desde gravámenes a efluentes e impuestos diferenciados hasta el otorgamiento de subsidios.

1. Gravámenes o impuestos

Los gravámenes o impuestos constituyen una variedad de instrumentos económicos que son usados para controlar la degradación del medio ambiente. Seguidamente se describirán las categorías principales en que se dividen los mismos y se darán algunos ejemplos de sus usos:

1.1. Gravamen a las emisiones o efluentes

Los mismos están basados en la cantidad y/o calidad de las descargas contaminantes al ambiente. Las tarifas de estos gravámenes pueden ser uniformes o pueden diferir de acuerdo a la cantidad de efluentes tratados. Estos tipos de impuestos son ampliamente usados para el caso de contaminación de agua¹⁴ pero tienen menos aplicación en la producción y uso de energía.

Actualmente, pocos países tienen en vigencia "gravámenes a los efluentes" a efectos de lograr la disminución de la contaminación del aire. Francia aplica un impuesto a la emisión de dióxido de azufre, óxido de nitrógeno y ácido hidroclorhídrico a todas las industrias con facilidades de combustión mayores de 200 MW. Dinamarca, Finlandia, Holanda, Noruega y Suecia han implementado impuestos al dióxido de carbono.

En Alemania, todos los partidos políticos han adoptado la reforma del sistema de tributación, según lineamientos ecológicos, como base de sus manifiestos y está por introducirse un impuesto al dióxido de carbono para contrarrestar las emisiones.

1.2. Gravámenes a los productos

Son impuestos que recaen sobre los productos que son contaminantes, tanto durante su producción, su uso, su desecho o en toda la cadena. Puede basarse en alguna característica del producto (por ejemplo, un gravamen sobre el contenido de azufre en aceite mineral) o en el producto mismo. Es muy usual en la industria energética; por ejemplo, todos los miembros de Comunidad Europea, excepto Dinamarca, aplican un gravamen a los aceites lubricantes.

1.3. Impuestos diferenciales

Son comúnmente empleados como incentivos en el área de transporte, con la aplicación de impuestos más elevados a los vehículos más contaminantes. En 1985 y 1986 un impuesto especial a los automóviles fue implementado en Alemania, Holanda, Noruega y Suecia para impulsar la compra de "automóviles limpios". En Japón también se espera la implementación de un impuesto diferencial que favorezca la compra de vehículos que cumplen con las nuevas normas de emisión de óxido de nitrógeno. También se aplican en muchos países para diferenciar los precios de las gasolinas, con un mayor valor para aquellas que contienen plomo.

Respecto del uso que debe darse a los ingresos tributarios han surgido dos opiniones distintas. Un grupo desearía sustituir los ingresos esperados de los impuestos ambientales por los ingresos de los impuestos existentes. Los impuestos a ser reemplazados serían determinados principalmente en base a la compensación social (compensación fundada en la naturaleza regresiva de los impuestos ambientales indirectos). El segundo grupo de opinión está a favor de usar los ingresos dentro del ámbito de la política de gastos. Destinando los ingresos a propósitos específicos, estos podrían usarse para subsidiar actividades ambientalmente razonables o para compensar los costos sociales de la política ambiental.

2. Subsidios

El término "subsidio" se emplea aquí para describir una asistencia financiera que puede actuar como incentivo para alterar el comportamiento de los contaminadores o para el financiamiento de empresas que afronten los cambios necesarios para cumplir con los estándares ambientales exigibles. Estos subsidios se otorgan principalmente para la compra de equipos o para entrenamiento de personal.

También se proveen subsidios para el desarrollo de tecnologías no contaminantes. Por ejemplo, en EE.UU. existe un "Programa de tecnología limpia de carbón" donde el gobierno y las industrias subsidian por partes iguales proyectos de tecnologías de control de combustión.

La opción del subsidio plantea el problema de que todo subsidio tiende a falsificar los precios relativos en cierta medida. La alternativa de obtener ingresos reduciendo otros impuestos corre el riesgo de crear un conflicto entre la efectividad ecológica de la tributación y los beneficios fiscales.

VII. Reconversión tecnológica empresarial y tributación

Cuando se habla de la necesidad de reconversión tecnológica empresarial para el cuidado del medio ambiente surgen las siguientes acciones a llevar a cabo:

Primeramente debemos considerar que la tarea de reconversión tecnológica llevada a cabo por una empresa por sí sola, aislada de las demás, es más costosa que si se realiza en grupo, es decir, que ésta debe ser realizada a través de la implementación de una estrategia grupal a efectos de disminuir los costos. Por ello es conveniente que sea un grupo de empresas las que, en función de una alta cuota de iniciativa, decidan asumir una actitud proactiva (no esperar a que se produzcan los problemas, ejecutar las acciones antes de su aparición) desarrollando acciones antes que el medio ambiente en donde se encuentren asentadas se las vejan.¹⁶

Por otra parte debe considerarse que concomitantemente a una reconversión tecnológica empresarial surgen los siguientes negocios¹⁷:

1. Negocios de servicios: podemos enumerar entre las diversas ofertas del mercado de servicios:

- a) Asesoramientos legales, técnicos, de gestión, etc. (para diagnósticos de situación, cumplimiento de programas, etc.).
- b) Información (para publicitar y difundir acciones, programas, inconvenientes, etc.) a través de radio, tv, periódicos, boletines, etc.
- c) Auditorías (de evaluación y control de auditorías ambientales, de gestión, etc.)
- d) Equipamiento (instrumental, instalaciones, software, etc.)
- e) Congresos (considerando la organización de los mismos como una fuente de ingresos por empresas que específicamente se dedican a llevarlas a cabo)

2. Negocios internos: Básicamente la unidad de negocio debe ser considerada a través de dos grandes acciones:

- a) Reducción de costos de tratamiento de diversos residuos (por medio de la introducción mejoras en la recuperación o reutilización de los mismos).
- b) Transformación de los restantes residuos en recursos¹⁸.

3. Negocios Externos: En el cuidado del medio ambiente se generan los siguientes negocios externos:

- a) Radicación de nuevas empresas y consecuente crecimiento del parque industrial zonal: debe tenerse en cuenta que una escasa contaminación ambiental garantiza la no afectación de los productos que se elaboran en una determinada zona evitando la generación de opiniones negativas sobre las industrias ya instaladas¹⁹.
- b) Aceptación comercial: cada vez son más los comerciantes que exigen una determinada certificación ambiental a las empresas productoras -a través de cuestionarios relacionados a la gestión ambiental previo a la firma de contratos y recibir auditorías- reduciéndose las ventas si dichas empresas no contemplan el cuidado ambiental.
- c) Aceptación social: a través del cuidado preventivo del medio ambiente las empresas evitan realizar los gastos que demandarían revertir opiniones adversas o reacciones comunitarias negativas que impliquen erogar grandes esfuerzos y recursos para neutralizarlas.

Para llevar a cabo la reconversión tecnológica y los consecuentes negocios mencionados, surgen los incentivos o alicientes tributarios como uno de los medios de la política tributaria estatal a fin de preservar el medio ambiente y que consiste en el otorgamiento (directo o indirecto) de determinados beneficios tributarios.

Los incentivos o estímulos tributarios no constituyen sino una categoría o clase de los incentivos económicos, los que se caracterizan por el instrumento adoptado al respecto, es decir, que tiene naturaleza tributaria. Son, por consiguiente, aquellos beneficios que perfilan a los incentivos económicos, concebidos en sentido amplio, caracterizándose por el instrumento adoptado, que es, precisamente, tributario. En síntesis, se propugna brindar incentivos tributarios con un objetivo específico cual financiar de manera indirecta la necesaria reconversión tecnológica empresarial para el cuidado del medio ambiente.

Distintos sectores se han pronunciado a favor y en contra de la utilización de incentivos tributarios aduciendo que afecta positiva o negativamente la recaudación impositiva. En realidad nadie puede decir a priori que es mejor una recaudación fiscal más alta que una más baja -motivada por la aplicación de incentivos tributarios sino que el planteo debe ser realizado en otros términos; no costo en término de recaudación sino costo en el sentido de equidad y beneficios.²⁰

Siguiendo esta idea lo que puede esperarse de los incentivos tributarios es que se destinen para realizar inversiones en el campo de la reconversión tecnológica empresarial para el cuidado del medio ambiente lo que se torna más viable si las demás condiciones (mercado, financiación, política, etc.) a lo largo de todo un período no varían, siendo por consiguiente, la decisión de la inversión una consecuencia exclusiva de los incentivos (cláusula *ceteris paribus*).

Propuestas

Atento a las consideraciones realizadas precedentemente y convencidos de que la aplicación de la tributación parafiscal es un medio eficaz para inducir al cambio de conciencia social para la protección adecuada del medio ambiente y en consecuencia permite financiar la necesaria reconversión tecnológica empresarial es que proponemos:

1) Reestructuración del sistema tributario. Para llevar a cabo la referida reestructuración, dejando al margen los aspectos técnico-orgánicos del sistema que se escoja al respecto, es necesario que previamente se determinen los objetivos intermedios que se pretendan alcanzar con el sistema tributario reestructurado a implantar. Esta tarea deberá ser precedida por un diagnóstico de la situación económica, social y ambiental de nuestro país; y, sólo después, llevar a la práctica la reestructuración conforme a los objetivos propuestos. Sería pues impropio actuar inversamente ya que la reestructuración del sistema tributario lo es para el logro de los objetivos perseguidos (cuidado del medio ambiente) y no a la inversa.

Por otra parte, resulta también manifiesto que en la implementación de un sistema tributario con objetivos parafiscales, como lo es por excelencia el cuidado ambiental, requiere que sea efectuada mediante un conocimiento acabado y un examen minucioso de los efectos de los respectivos tributos que integrarán el sistema de referencia, primordialmente sobre la producción, la inversión, el consumo y el ahorro. Este análisis debe ser efectuado de modo vasto, o sea, comprensivo de todos sus aspectos ya sean sociales, económicos, jurídicos, políticos, etc.; y llevado a cabo armónica y coordinadamente por los respectivos especialistas en cada materia²¹.

2) Otorgamiento de exenciones, franquicias o reducciones tributarias para apoyar un cambio tecnológico en las empresas contaminantes y de esta manera evitar mayores problemas sociales como la desocupación laboral. Durante el período de reestructuración del sistema tributario y como no es posible erradicar por completo las contaminaciones en un tiempo breve y debido al alto costo y el posible desempleo que ello generaría, la aplicación de exenciones, franquicias o reducciones tributarias para las empresas contaminantes pasaría a ser fundamental en el proceso de reconversión empresarial a efectos de morigerar sus mayores costos. Obviamente que dicha política fiscal se aplicará pura y exclusivamente a aquellas empresas contaminantes que inicien un comprobado proceso de reconversión tecnológica para la consecuente protección del medio ambiente.

3) Creación de tributos con finalidad ecológica a efectos de lograr un control ambiental como medida preventiva -utilización de los tributos ecológicos como incentivos a la no contaminación-. Los mismos podrán, como instrumento económico, adoptar la forma de gravámenes a los productos contaminantes, a las emi-

siones o efluentes o bien impuestos diferenciales. Asimismo deberán encontrarse instrumentados en una ley (debido proceso legal) y ser igualitarios para todos aquellos sujetos pasivos que se encuentren en una misma situación frente al medio ambiente, es decir, dañándolo o protegiéndolo. A su vez deberán ser proporcionales -progresivos y adecuarse a la capacidad contributiva siguiendo el principio de equidad.

4) Inversión de las sumas recaudadas exclusivamente en gastos políticos ambientales, principalmente en el saneamiento del medio ambiente (clean up) es decir, que los fondos aportados por el contaminador-pagador sean utilizados en pos de tareas de limpieza y no para financiar ocasionales déficits presupuestarios.

¹ Nash, Roderick, O'Clarke y O.: "Crecimiento Económico y Calidad de Vida" - Ed. Espacio - 1977 - pág. 193 a 203

² Conf. Pigretti, Eduardo A.: "Derecho Ambiental" - Ed. Depalma - Bs.As. - 1993

³ Son aquellos bienes de la naturaleza no transformados por la mano del hombre y que pueden ser de utilidad. Por lo general estos bienes se encuentran afectados al uso de toda la comunidad. Los que se encuentran en poder exclusivo de los particulares donde no existe tal afectación deben igualmente ser protegidos para una eventual utilización comunitaria sin menoscabar los legítimos intereses del particular propietario.

⁴ Esencialmente la especie humana, que es la que se sirve de los recursos naturales.

⁵ Aquellos bienes que surgen de la capacidad creativa del hombre

⁶ En el derecho privado tenemos como antecedente válido la reforma de la ley 17711 al Código Civil que incorporó las figuras del daño temido (art. 2.499) y de los ruidos molestos (art. 2.618)

⁷ Para un mayor análisis consultar fallo citado en El Derecho, Tomo 105, pág. 244 y sgtes.

⁸ Profesor de Historia y Estudios Ambientales. Universidad de California.

⁹ Entre los antiguos tributos de ordenamiento cabe mencionar el impuesto a las barbas establecido por Pedro El Grande, a fin de promover la higiene individual.

¹⁰ Para lograr este objetivo se requiere como *conditio sine qua non* que el Estado gaste bien, es decir, que el sistema tributario posea una administración responsable de los tributos que pertenecen a la Sociedad, lo cual implica que los contribuyentes perciban que sus esfuerzos económicos vuelven a la comunidad y no son utilizados para financiar déficits presupuestarios de manera que el tributo no pueda constituir un medio de financiamiento del déficit provocado por una administración imprevista como así tampoco pueda favorecer a una industria o una rama del comercio a expensas de otra igualmente útil

¹¹ Observa Dño Jarach en su "Curso de Derecho Tributario" en nota 5 pags 106 y 107 basando su postura en el fallo "Díaz Velez c/ Peia, de Buenos Aires- Fallos 151-359 que "Igualdad quiere decir igualdad a paridad de capacidad tributaria, y proporcionalidad quiere decir igualdad en relación a la capacidad tributaria."

¹² El impuesto proporcional -o sea, aplicado mediante una tasa o porcentaje que se mantiene inalterable- no obstante variar la base imponible no responde fielmente al principio de igualdad en lo que respecta a la cuota de sacrificio que se impone mediante este mecanismo; en cambio si la tasa o porcentaje varía con la variación de la base imponible (progresividad) se respeta más la igualdad ya que quienes tienen más contribuyen "proporcionalmente" en forma igual a quienes tienen menos. No obstante es necesario aclarar que la progresividad perfecciona a la proporcionalidad de lo que se desprende que ambos no son conceptos opuestos. Esto ha sido advertido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación la cual en fallos 151-359 sostuvo que "tampoco es inconstitucional el impuesto progresivo... la igualdad de una contribución no se ataca en el impuesto progresivo" y que éste "es también proporcional toda vez que se mantiene el mismo porcentual para las grandes divisiones que dan margen a la progresión... la proporción y la progresión no son términos opuestos, pudiendo mantenerse aquella dentro de ésta".

¹³ Advierte Arístides Horacio M. Corti en su obra "De los principios de Justicia que gobiernan la tributación (Igualdad y Equidad)" en "Estudios de Derecho Constitucional Tributario" - Ed. Depalma - año 1994 - pág. 291 y ss. que el tributo deviene inequitativo en dos situaciones: a) cuando la imposición excede el marco de la racionalidad o razonabilidad que garantiza la Constitución Nacional en virtud del principio de razonabilidad (art. 28 - C.N) y la garantía inominada del debido proceso sustantivo (art. 33); y b) cuando el gravamen despoja o exacciona el patrimonio o asfixia la capacidad productiva de los contribuyentes infringiendo el principio de no confiscatoriedad. Agrega el autor que en estos supuestos la equidad es susceptible de control judicial desvinculándose, como se dijo anteriormente, de los juicios de conveniencia, oportunidad, acierto, mérito o eficacia económica o social de los instrumentos tributarios, propios del departamento legislativo del gobierno y en principio exentos de la revisión por los tribunales judiciales

¹⁴ Díaz, Vicente O.: "La Seguridad Jurídica en los Procesos Tributarios" - Edit. Astrea - 1era. ed. - año 1994 - pág. 3

¹⁵ Con relación a la contaminación del agua, un ejemplo es el llamado "impuesto de alcantarillas", que debe pagarse por descargar las aguas residuales en un cuerpo de agua. Así el monto a ser abonado se determina en la medida en que las aguas residuales sean perjudiciales al ambiente; el grado de perjudicialidad se clasifica según las llamadas "unidades contaminantes" calculadas de acuerdo con una fórmula legalmente establecida. Los ingresos generados por este cargo se destinan a medidas para mantener o mejorar la calidad del agua y para cubrir los costos adminis-

trativos incurridos.

¹⁶ Los máximos directivos de cada empresa de una zona deben asumir un "compromiso de gestión conjunta ambiental".

¹⁷ El término "negocio" es utilizado en el sentido de "utilidad, interés o provecho que se obtiene en un asunto" conforme Diccionario Manual Sopena - Tomo II - Ed. Ramón Sopena S.A. Barcelona, 1965, pág. 1465.

¹⁸ Así por ejemplo, si las empresas en gestión grupal recuperan terrenos que por su ubicación y conformación eran pantanosos -alrededores al río- con grandes volúmenes de material inerte producto de demoliciones civiles, de instalaciones en desuso se pueden rellenar y consolidar los mismos. Por otra parte se puede proceder a centralizar la totalidad de los residuos de las empresas de una determinada zona para que personal especializado lo separe y clasifique según tipo de material y origen a efectos de evaluar económicamente el material -residuo- y ubicar al posible cliente que pueda adquirirlo y distribuir proporcionalmente -entre las empresas que generan dichos residuos- el costo de su tratamiento si su venta no es posible.

¹⁹ Debe tenerse en cuenta que en las radicaciones industriales más allá de las ventajas en cuanto exenciones impositivas o predios a bajos costos, que generalmente se ofrecen igualitariamente en diversas zonas, lo que constituye un factor determinante de dichas radicaciones es el nivel de especialidad de la mano de obra ofrecida por la zona y las características favorables del Estado de su medio ambiente.

²⁰ Debe tenerse en cuenta que el otorgamiento de incentivos tributarios persigue objetivos ajenos al fin fiscal de la tributación debiéndose por lo tanto merituar si el logro de los mismos compensa la disminución que en la recaudación fiscal tal hecho produce.

²¹ Huelga señalar que el sistema tributario (reestructurado) a establecer, exige una precisa y certera armonización y adecuación a la realidad económica, social, institucional, de principios jurídicos, filosóficos e incluso políticos de nuestro país y en la época en la cual se aplicará. A dicho respecto cabe tener presente, por ejemplo, que una misma medida tributaria (lo mismo que crediticia, cambiaria, etc.) produce efectos diversos, incluso diametralmente opuestos, según fueren las características y condiciones económico-sociales del ámbito en el cual se aplican.