

# LAS TASAS ECOLÓGICAS

Un análisis desde la perspectiva de la normativa de los municipios bonaerenses

*Juan Manuel Álvarez Echagüe*<sup>1</sup>

## SUMARIO

I. Introducción. II. Algunos apuntes sobre el medio ambiente y el desarrollo sostenible. II.a. La protección Constitucional del medio ambiente. III. Los tributos verdes. IV. Imposición de tasas por usos medioambientales. V. Las tasas ecológicas en los municipios bonaerenses. VI. Reflexiones finales.

### I. Introducción.

Las tasas ecológicas o medioambientales se insertan en el marco de los denominados tributos ambientales o gravámenes verdes, como una de las formas de limitar la contaminación del medio ambiente, aunque en definitiva se presentan como una forma de ingreso para los entes gubernamentales.

La mención de la tutela ambiental en la normativa tributaria sustantiva de ciertos Municipios de la Provincia de Buenos Aires despertó en mi el interés por conocer en detalle la mencionada legislación para realizar un análisis desde la perspectiva de los criterios generales de la eco tributación.

Para ello he considerado necesario realizar breve repaso, en primer medida, de lo que significa el medio ambiente y el desarrollo sostenible y su protección por el derecho positivo.

Luego de ello, me abocaré a analizar en forma general los tributos ecológicos como introducción necesaria a, posteriormente, entrar en lo que intentará ser un detallado estudio de las tasas ecológicas. Finalizaré el trabajo con unas reflexiones finales que intentarán condensar el desarrollo efectuado.

---

<sup>1</sup> Abogado (UBA). Doctorando en Derecho Tributario y Financiero (UBA). Premio Asociación Argentina de Estudios Fiscales, año 2.000 (Rubro Artículo). Cursos de especialización en Derecho tributario en el exterior. Autor de varios artículos de la materia y del libro *“La clausura en materia tributaria”*, Editorial Ad-Hoc, febrero 2.002. Profesor Titular de la materia “Política Económica y Tributaria” de la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional de Lomas de Zamora. Profesor de Adjunto Interino en la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la UBA y de posgrado en la Facultad de Ciencias Económicas y Estadística de la Universidad Nacional de Rosario. Socio del Estudio *Álvarez Echagüe & Asoc.*

## II. Algunos apuntes sobre el medio ambiente y el desarrollo sostenible.

El desarrollo del mundo ha traído consigo la realización de innumerables actividades económicas, industriales y comerciales, lo cual ha motivado que para el desarrollo de las mismas se utilizaran los recursos naturales, muchas veces de manera absolutamente indiscriminada, sin tener en consideración los daños que se ocasionaban al medio ambiente.

Hoy en día es impensable la realización de cualquier actividad económica, industrial o comercial, sin que se tengan en consideración los efectos que puedan producir las mismas sobre el medio ambiente, lo cual es entendido como “desarrollo sostenible”.<sup>2</sup>

El desarrollo sostenible implica la utilización del medio ambiente de manera tal que no se afecten los recursos que necesitarán las generaciones futuras, para lo cual es necesario regular y economizar al máximo la utilización de los recursos no renovables y explotar racionalmente los renovables.

Sobre el tema del significado del desarrollo sostenible se ha expedido, con mucha claridad, Susana Bokobo Moiche, quien sostiene que: *“La palabra <sostenible> quiere ser reflejo de una política y una estrategia de desarrollo económico y social continuo que no vaya en detrimento del medio ambiente ni de los recursos naturales de cuya calidad depende la continuidad de la actividad y del desarrollo de los seres humanos. Implica que debe protegerse el equilibrio general y el valor de la reserva de capital natural, que hay que establecer otros criterios e instrumentos de evaluación de costes y beneficios a corto, mediano y largo plazo para reflejar los auténticos efectos socioeconómicos y los valores de consumo y conservación, y que los recursos deben distribuirse y consumirse con justicia en todas las naciones y regiones del mundo”*.<sup>3</sup>

La economía de mercado no es el sistema más idóneo para la protección del medio ambiente, motivo por el cual es el Estado quien debe intervenir para corregir esas fallas: *“En consecuencia, si el mercado falla el sector público debe ocuparse del logro de la asignación óptima de los bienes y servicios. Si los costes privados y sociales difieren, deberán adoptarse las medidas conducentes a que ambos valores se igualen. Si el paso del ferrocarril – por tomar un clásico – supone el que se dañe al propietario de una finca colindante, el coste del transporte ferroviario deberá aumentarse con el coste que representa el destrozo de la cosecha de quien explota la*

---

Para la realización de cualquier comentario sobre la presente monografía, por favor hacerlo vía e-mail a la siguiente dirección: [abogados@infovia.com.ar](mailto:abogados@infovia.com.ar)

<sup>2</sup> Susana Bokobo Moiche, “Gravámenes e incentivos fiscales ambientales”, Civitas, 2.000, pág. 28. La mencionada frase devino de uso común a partir del Informe Brundtland, elaborado por la Comisión de Medio Ambiente y Desarrollo de la ONU, 1987.

*finca, para compensarla debidamente. Tributos y subvenciones resultan ser las armas apropiadas por tratar casos de esta índole*".<sup>4</sup>

La intervención de la Administración se presenta como imprescindible para la protección del medio ambiente, ya que los agentes económicos tienen tendencia a aprovecharse de los recursos naturales sin evaluar los costos de la contaminación que producen los procesos productivos o de comercialización. Es que, sin la intervención del Estado, la contaminación no sería un costo para las empresas que se valen, de diversos modos, del medio ambiente para llevar adelante sus actividades económicas.<sup>5</sup> Por todo ello, quien contamina debe soportar el costo que implica la protección y conservación del medio ambiente.

Tal como señala el Profesor Alejandro Altamirano dentro de todo este proceso de protección del medio ambiente no puede dejarse de lado el principio de solidaridad, por tratarse el ecosistema de un todo, inseparable, lo cual conlleva la necesidad de que el cuidado del mismo sea no solo interpersonal, sino que entendamos que es necesaria la solidaridad mundial en la protección del ecosistema.<sup>6</sup>

## **II.a. La protección Constitucional del medio ambiente.**

Antes de entrar en el estudio de la norma constitucional quiero manifestar mi plena coincidencia con la postura asumida por el Dr. Altamirano, quien sostiene que el derecho a gozar de un ambiente sano es un derecho natural, inherente a la naturaleza del hombre, y que existe en cabeza de los individuos más allá de que medie un expreso reconocimiento por parte del derecho positivo:<sup>7</sup> *"El derecho a gozar de un ambiente sano configura la existencia de un derecho humano digno de tutela y no de un derecho del ambiente; derecho alude al sistema racional de relaciones, en términos de Hervada, es decir, supone un conjunto de vínculos estructurados por sujetos libres y responsables por lo que resulta infundado referirse a "derecho al ambiente"*".<sup>8</sup>

---

<sup>3</sup> Ob. cit., pág. 64. Más adelante, en la pág. 71, señala que: *"...el término desarrollo sostenible equivale a la utilización por parte de los poderes públicos de un conjunto de instrumentos de planificación económica articulados, en forma de políticas públicas, con otros provenientes de la ordenación del territorio y de la ordenación de los recursos naturales"*.

<sup>4</sup> Susana Bokobo, ob. cit., pág. 34.

<sup>5</sup> Vale la pena señalar que para un economista del nivel de Buchanan James es innecesaria la intervención estatal para regular el nivel de contaminación, pues entiende que es posible crear un mercado de externalidades que permita la regulación de la afectación al medio ambiente (*"External diseconomies, corrective taxes and market structure"*, en The American Economic Review, marzo 1969).

<sup>6</sup> *"El derecho constitucional a un ambiente sano, derechos humanos y su vinculación con el derecho tributario"*, Revista Jurídica de Buenos Aires, número "Derechos Humanos y Tributación", 2.001, pág. 10.

<sup>7</sup> Y aún cuando el derecho positivo, incluso las Constituciones, lo negaran.

<sup>8</sup> Ob. cit., pág. 9.

Luego de la reforma de 1994 se ha constitucionalizado<sup>9</sup> la protección del medio ambiente. El artículo 41 de la Carta Magna establece que: *“Todos los habitantes gozan del derecho a un ambiente sano, equilibrado, apto para el desarrollo humano y para que las actividades productivas satisfagan las necesidades presentes sin comprometer las de las generaciones futuras; y tienen el deber de preservarlo. El daño ambiental generará, prioritariamente la obligación de recomponer, según lo establezca la ley.*

*Las autoridades proveerán a la protección de este derecho, a la utilización racional de los recursos naturales, a la preservación del patrimonio natural y cultural y de la diversidad biológica, y a la información y educación ambientales.*

*Corresponde a la Nación dictar las normas que contengan los presupuestos mínimos de protección, y a las provincias, las necesarias para complementirlas, sin que aquéllas alteren las jurisdicciones locales.*

*Se prohíbe el ingreso al territorio nacional de residuos actual o potencialmente peligrosos, y de los radiactivos”*

Del análisis del texto surgen ciertas cuestiones en forma palmaria:

A. La normativa establece un criterio claro de desarrollo sostenible, concordante con lo que he sostenido más arriba, al establecer que la utilización del medio ambiente no debe comprometer la posibilidad de uso por parte de generaciones futuras, para lo cual se establece el deber de preservarlo.

B. Asimismo, se recepta el principio de origen económico que determina que “quien contamina paga”, estableciéndose como prioridad la obligación de recomponer. Este principio es de suma importancia a los efectos de la tributación ecológica, pues otorga sustento al establecimiento de gravámenes ambientales.

Este principio, tal como señala el prestigioso Profesor de la Universidad Complutense de Madrid, Pedro Herrera Molina, *“...persigue reflejar en el precio de las actividades y productos contaminantes las desconomías externas causadas por el deterioro del medio ambiente”*.<sup>10</sup>

Es decir, la idea es que aquél que se sirve del medio ambiente para realizar actividades económicas, debe pagar el precio por contaminar, ya que el

---

<sup>9</sup> No solo a nivel nacional encontramos constitucionalizada esa protección, sino que Constituciones provinciales han incorporado dentro de sí la protección del medio ambiente, entre ellas la de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (art. 26) y la de la Provincia de Buenos Aires (art. 28).

<sup>10</sup> “Derecho Tributario Ambiental”, Ministerio de Medio Ambiente – Marcial Pons, 2.000, pág. 40.

aprovechamiento de los recursos naturales implicará necesariamente, en mayor o menor medida, la afectación y deterioro del mismo.<sup>11</sup>

Importante es señalar que el principio “quien contamina paga” guarda relación con el de capacidad contributiva, ya que ambos surgen del principio de solidaridad, uno dirigido al desarrollo sustentable del medio ambiente y, el otro, al sostenimiento de los gastos del estado. Más adelante me explicaré respecto de la relación entre las tasas ecológicas y el principio de capacidad económica.

C. Se establece un criterio amplio de medio ambiente, que incluye varios elementos: geológicos, biológicos, climáticos, químicos y sociales. Todos ellos circundan a los seres humanos con quienes interactúan. La definición incluye dentro de la misma al patrimonio histórico y a los objetos culturales, tal como surge del párrafo segundo de la norma transcrita.

Para el Tribunal Constitucional Español (TCE), *“...el medio ambiente es, en pocas palabras, el entorno vital del hombre en un régimen de armonía, que aúna lo útil y lo grato”*, señalando más adelante que: *“El medio ambiente no puede reducirse a la mera yuxtaposición de los recursos naturales y su base física, sino que es un entramado complejo de las relaciones de todos esos elementos que, por sí mismos, tienen existencia propia y anterior, pero cuya interconexión les dota de un significado trascendente, más allá del individual de cada uno. Se trata de un concepto estructural cuya idea rectora es el equilibrio de sus factores”*.<sup>12</sup>

D. La norma tan sólo establece la obligación de la Administración Nacional, Provincial y Municipal, de proteger el medio ambiente en el marco de un desarrollo sostenible, pero no determina los medios o mecanismos que deberán utilizarse para el logro de tales objetivos.

En este sentido se expresa Pedro Herrera: *“...el medio ambiente constituye el objeto de un deber fundamental de configuración legal con anclaje constitucional y una constitucional protección encomendada a los poderes públicos. Tal deber – mejor dicho, sus concreciones legales – es susceptible de entrar en conflicto con otros*

---

<sup>11</sup> Al respecto, Pedro Herrera sostiene que: *“El principio “quien contamina paga” permite imputar los costes de la contaminación a cualquiera de los sujetos que intervienen en la cadena contaminante a modo que los mecanismos de mercado impongan una reducción de la demanda. Desde el punto de vista de una correcta política legislativa tales costos deben hacerse recaer sobre el sujeto que pueda responder en mayor medida al incentivo económico. El principio “quien contamina paga” no exige ni se opone a la repercusión legal de los tributos ecológicos”*. Ob. cit., pág. 52.

<sup>12</sup> STC 102/1995.

*derechos y valores constitucionales, incluido el de propiedad y el principio de capacidad económica*".<sup>13</sup>

La Constitución Española, por el contrario, establece la obligación del Congreso de dictar leyes que, ante el daño ambiental, reglamenten la responsabilidad civil o bien impongan sanciones administrativas y penales.<sup>14</sup>

Lo que sí puede inferirse del último párrafo del art. 41 C.N., es que hay ciertas actividades que por su peligrosidad, pueden prohibirse.

De todo esto surge, claramente, que no hay exigencia constitucional alguna para que existan tributos como forma de protección de medio ambiente, lo cual encuentra sustento en lo que señala el profesor español Falcón y Tella: *"...respecto de las conductas contaminantes que no merezcan ser sancionados la Constitución sólo ordena la utilización racional de los recursos y la conservación del medio ambiente, dejando un amplio margen de discrecionalidad a los poderes públicos para elegir los mecanismos más adecuados para ello, que pueden ser de índole tributaria, o bien consistir en subvenciones u otros incentivos no tributarios..."*.<sup>15</sup>

De hecho hay una amplia gama de instrumentos, diferentes a los impuestos, que pueden ser utilizados por los gobiernos para proteger el medioambiente: la prohibición lisa y llana; sistema de precios; fomento del desarrollo tecnológico; incentivos en los impuestos; producción de calidad ambiental; etc.<sup>16</sup>

Pero es un hecho que los tributos verdes existen, aunque no sólo por motivos relacionados con el desarrollo sustentable y la protección del medio ambiente, sino también por la necesidad de los Estados de contar con nuevos mecanismos de recaudación<sup>17</sup> debido a las necesidades presupuestarias de los Estados, ya que se ha producido un agotamiento de las especies tributarias tradicionales.<sup>18</sup>

Sin embargo, coincido plenamente con los sostenido por Pedro Herrera, en cuanto a que los gravámenes ambientales deben ser moldeados a partir de la

---

<sup>13</sup> Ob. cit., pág. 29.

<sup>14</sup> Art. 45.3.

<sup>15</sup> *"Las medidas tributarias medioambientales y la jurisprudencia constitucional"*, trabajo inserto en la obra *"Derecho del Medio Ambiente y la Administración local"*, coordinada por J. Esteve Pardo, Civitas, 1996, pág. 677.

<sup>16</sup> Cfr. Herber Bernard, cit. por Bokobo, obra citada, pág. 38.

<sup>17</sup> Para Alejandro Altamirano, *"Con carácter general los ecotributos son considerados como los instrumentos económicos específicos que apuntan a encarar una conducta compatible con el medio ambiente, sin que simplemente sean una analogía con los impuestos como instrumentos generados de recaudación. Es decir, son vías aptas para modelar conductas sociales"*, ob. cit., pág. 31.

<sup>18</sup> Sobre el tema se expresa con mucha claridad Susana Bokobo al referirse a los gravámenes ambientales: *"Su origen se encuentra en el agotamiento estructural de las figuras tributarias tradicionales, unido a las dificultades recaudatorias que experimentan los presupuestos públicos occidentales y a las exigencias de gasto público impuestas por el crecimiento, la competitividad y el empleo"*, ob. cit., pág. 72.

introducción de los criterios de protección del medioambiente al sistema fiscal, sin convertirlo “...en una selva de impuestos indirectos”.<sup>19</sup>

### III. Los tributos verdes.

Una cuestión que se presenta como claramente individual se ha transformado en un problema de la ciudadanía en general. El problema del daño ambiental se ha convertido en una cuestión de estado, habiendo aprovechado la Administración esta obligación constitucional de proteger el medio ambiente para imponer nuevas contribuciones a quienes contaminan y, de ese modo, obtener recursos para sus escuálidas arcas.

Tal como señala Paul Kirchhof, los empresarios, cuando desechan los residuos derivados de sus actividades económicas,<sup>20</sup> no lo hacen en sus propios contenedores, sino que se sirven del aire o de las aguas públicas.<sup>21</sup> De ello surge claramente que un accionar individual se transforma en un problema para la sociedad toda.

Susana Bokobo expresa sobre el tema lo siguiente, “*Un medio para impedir esta transferencia de responsabilidad es la imposición de tributos a los sujetos que perjudican al medio ambiente (siguiendo la máxima <quien contamina paga>). De esta manera se consigue una justa distribución de los gastos ocasionados y se incentiva económicamente la no realización de daños ambientales*”.<sup>22</sup>

Si no se siguiera este criterio contaminador-pagador no existirían razones para que los productores de bienes y servicios dejaran de realizar las actividades contaminantes, pues no habría internalización de los costes de las externalidades<sup>23</sup> que se producen con motivo de la contaminación ambiental.

Alguien podría pensar que los tributos ambientales tienen como objetivo el desincentivar la realización de conductas contaminantes, por lo cual el objetivo sería el de obtener una “recaudación cero”, por tomar una frase de Pedro Herrera Molina. Pero ello no es así: si lo que se quiere lograr es que ciertas conductas contaminantes dejen

---

<sup>19</sup> Ob. cit., pág. 46.

<sup>20</sup> Respecto del daño ambiental se expresa Horacio G. Corti en su obra “Derecho Financiero”, Abeledo-Perrot, 1998, Cap. VII, “Eco-fiscalidad”, pág. 274: “*Tal proceso de producción o transformación de insumos en productos implican dos tipos elementales de daño: a) del lado del **output**, vía inserciones en el medio ambiente: daños que afectan a terceros que no se encuentran reflejados en los precios, y b) del lado de los **inputs**, vía exacciones de recursos no renovables o difícilmente renovables: daños que afectan la continuidad intertemporal de los flujos energéticos y los ciclos materiales. En este caso los precios de mercado de los recursos reflejan la tasa de interés privada y no una hipotética tasa de descuento social*”.

<sup>21</sup> Citado por Susana Bokobo, ob. cit., pág. 28.

<sup>22</sup> Ob. cit., pág. 28.

de ser realizadas por su alta peligrosidad, lo que debe hacer el Estado es, lisa y llanamente, prohibirla, sancionando su realización. Por el contrario, los gravámenes ambientales deben ser impuestos cuando la conducta es admitida, aunque ocasiona un daño al medio ambiente, y su objetivo es, además del recaudatorio, la reducción de las actividades nocivas al mínimo posible.<sup>24</sup>

Lo que se intenta es lograr niveles de contaminación que permitan al propio medio ambiente procesarlos y transformarlos, así como el incentivar el desarrollo de tecnologías de producción menos nocivas.

Sobre el tema se expresa Alejandro Altamirano, señalando que la contaminación es un mal necesario que se produce como consecuencia de la producción de bienes y servicios, la que debe necesariamente ser tolerada, aunque controlada: *“Será entonces necesario que el Estado participe activamente con el fin fijar una política ambiental razonable, tendiente a la protección de los recursos naturales pero de forma tal que el cumplimiento de dicho objetivo no trabaje irrazonablemente el desarrollo industrial ya que éste, en gran medida, tiene por fin el mejoramiento de la calidad de vida”*.<sup>25</sup>

Respecto de la clasificación de tributos ambientales, coincido plenamente con la posición adoptada por Pedro Herrera Molina, quien aplica lo que podríamos denominar la tesis restrictiva, que implica que sólo puede encuadrarse dentro de la misma a aquellos tributos que tienen como objetivo la protección del medio ambiente.<sup>26</sup>

Aplicando ese criterio restrictivo, entiendo que hay tres posibles especies tributarias ambientales: los impuestos, las tasas y las contribuciones.

<sup>23</sup> Las externalidades, según establece Altamirano, *“...existen cuando la función de utilidad de un sujeto o la función de producción de una empresa incluye una variable que se encuentra bajo el control de un segundo individuo”*, ob. cit., pág. 25.

<sup>24</sup> En similar sentido se expresa Luis Alonso González en su obra *“Los impuestos especiales como tributos medioambientales”*, incluido en el libro *“El Medio Ambiente y las Corporaciones Locales”*, ya citado, pág. 24: *“...con determinados impuestos establecidos sobre actividades contaminantes o nocivas para el medio ambiente no se persigue tanto la erradicación total de dichas actividades...como su reducción y mantenimiento dentro de ciertos límites y, asimismo, una compensación en términos económicos, obtenida a través de las cuotas tributarias que abonan los responsables de las mismas...”*. La Comunicación de la Comisión Europea sobre *Impuestos y gravámenes ambientales en el mercado único* señala que los tributos verdes pueden proporcionar ingresos abundantes y estables.

Señala Altamirano que: *“...la contaminación será reducida hasta el punto en que los beneficios de la sociedad por la reducción del fenómeno contaminante sean mayores que el costo del control de la misma, en otras palabras, cuando el perjuicio marginal de la polución iguale al beneficio marginal de la actividad contaminadora”*, ob. cit., pág. 21.

<sup>25</sup> Obra citada, pág. 18.

<sup>26</sup> La tesis amplia entiende que son tributos ambientales todos aquellos que incluyen dentro de sus estructura algún elemento ambiental. Ver sobre el tema a K. Määttä, *“Environmental taxes”*, pág. 49, cit. por Pedro Herrera.



Dejaré el tema de las tasas para el apartado siguiente, pues es el objeto central de este trabajo, aunque entiendo necesario realizar unos breves comentarios respecto de las otras dos categorías.

### **A. Impuestos.**

Pensar en la existencia de impuestos ambientales se presenta, al menos en principio, como contradictorio del principio de capacidad contributiva, el cual, como sabemos, constituye el elemento que determina la cuantía del mismo, pues como ya he señalado el objetivo principal de los gravámenes ambientales reducir a su mínima expresión las actividades contaminantes y, secundariamente, obtener ingresos.

La doctrina resuelve el tema a través de la introducción de los fines extrafiscales de la tributación, es decir, cuando el tributo tiene una finalidad distinta a la meramente recaudatoria, cuestión que ha sido avalada por la jurisprudencia de nuestros tribunales.

Tanto Alejandro Altamirano,<sup>27</sup> como Pedro Herrera Molina<sup>28</sup> y Luis Alonso González<sup>29</sup> entienden que el principio de capacidad contributiva no es aplicable a los tributos ecológicos (se trate de impuestos, tasas o contribuciones), ya que el contribuyente paga por el mero hecho de haber contaminado, más allá de su potencia económica. Es que para ellos los ecotributos tienen una finalidad eminentemente extrafiscal.

Sin embargo, otros autores entienden que las externalidades son manifestaciones indirectas de capacidad contributiva

### **B. Contribuciones.**

Si partimos de la concepción tradicional de esta especie tributaria, las contribuciones son prestaciones en razón de beneficios individuales o de grupos sociales que se originan por la realización del estado de obras públicas o actividades diferenciadas.<sup>30</sup> Esa idea parece no encuadrar en las contribuciones ecológicas, pues quien debe soportar el pago del tributo cuya finalidad es la protección del medio ambiente, en principio, no goza de ventaja alguna.

Tanto en la doctrina española<sup>31</sup> como en la alemana (Kirchoff) hay autores que avalan la posibilidad de establecer contribuciones especiales verdes. En virtud de

---

<sup>27</sup> Ob. cit., pág. 33.

<sup>28</sup> Ob. cit., pág. 60.

<sup>29</sup> Ob. cit., pág. 26.

<sup>30</sup> Cfr. Villegas Héctor B., "Curso de finanzas, derecho financiero y tributario", 8º edición, Astrea, 2.002, pág. 195.

<sup>31</sup> Cfr. Rosembuj Tulio, "Los tributos y la protección del medio ambiente", Marcial Pons, 1995, pág. 204 y, Chico de la Cámara P., "El uso de contribuciones especiales para financiar la

lo señalado anteriormente, es decir, la inexistencia de beneficio a favor del contribuyente que, en definitiva sería lo que otorga sustento al gravamen, algunos doctrinarios han intentado sostener que en realidad se trata de *contribuciones especiales negativas*<sup>32</sup> que gravan aquellas actividades contaminantes del medio ambiente que, aunque permitidas, perjudican al resto de la población. Se sostiene que, en esos casos, en lugar de un beneficio, lo que se produce es un perjuicio especial.

Claro es que esa interpretación que intenta dar sustento a las contribuciones especiales ambientales no encuadra dentro de la naturaleza jurídica de esta especie tributaria,<sup>33</sup> por lo cual no podrá ser exigida al sujeto pasivo, o dicho de otro modo, podrá el contribuyente impugnar la legitimidad del gravamen.

Entiendo que no es necesario recurrir a una interpretación tan forzada para avalar la posibilidad de aplicar contribuciones especiales medioambientales, sino que basta con considerar que el beneficio que obtiene el sujeto pasivo es el de poder continuar desarrollando la actividad contaminante que perjudica al resto de la población, pues si no existiera el tributo y por ende, la obra pública o actividad que como contrapartida realiza la Administración, no podría autorizarse la continuidad de la actividad dañina.<sup>34</sup> Tal como señala Pedro Herrera, esa postura se ve complementada con otra que implica que *"...la existencia de un servicio público ambiental reduce los gastos que habría de asumir la empresa para cumplir la normativa ambiental o el riesgo de responsabilidades por daños futuros. Tal circunstancia supondrá en la mayoría de los casos un beneficio o un aumento de valor de los bienes"*.<sup>35</sup>

Como ejemplo de una contribución verde podemos pensar en la que podría imponerse a las empresas explotadoras de las autopistas por la construcción de barreras de sonido destinadas a insonorizar o reducir la contaminación auditiva, las que por ende evitarán la contaminación ambiental y el perjuicio directo que se produce sobre quienes tienen propiedades ubicadas a ambos lados de esos caminos.

Entonces, puede decirse que el beneficio que se produce sobre el contribuyente está dado, en primer medida, por la posibilidad de realizar la actividad contaminante y, además, por la reducción de gastos que debería asumir si no existiera la actividad estatal así como por la evitación de responsabilidad por daños y perjuicios.

---

*ejecución de obras hidráulicas medioambientales*", NUE 162, pág. 72, éste último citado por Pedro Herrera, pág. 106.

<sup>32</sup> Cfr. Vadri Fortuni M, *"La naturaleza jurídica dels instruments economics en la gestió dels residus"*, RJC 2, 1994, cit, por Pedro Herrera Molina, pág. 107..

<sup>33</sup> En el mismo sentido, Pedro Herrea Molina, ob. cit., pág. 106, donde sostiene que: *"Ahora bien, tales contribuciones negativas por gastos especiales no aparecen previstas en la legislación general tributaria...lo que puede ocasionar problemas para las comunidades autónomas y, sobre todo, para las corporaciones locales"*.

<sup>34</sup> En el mismo sentido Rosembuj Tulio, *"Tributos ecológicos en el ámbito municipal"*, Impuestos 1996, Tomo II, pág. 401.

#### IV. Imposición de tasas por usos medioambientales.

Ahora sí, luego de esta necesaria, aunque tal vez un poco extensa introducción, y antes de adentrarme al estudio pormenorizado de la normativa de los municipios bonaerenses, intentaré establecer algunos criterios fundamentales que deben guiar la imposición de tasas ecológicas.

He sostenido en otro trabajo que *las tasas son prestaciones, generalmente en dinero, exigidas por el Estado a los sujetos pasivos en virtud de su poder de imperio, creadas y reguladas por ley, cuyo objetivo es financiar el gasto público necesario para prestar los servicios públicos divisibles que se brindan.*<sup>36</sup>

Por lo tanto, la cuestión medio ambiental debe insertarse dentro de las tasas teniendo en cuenta esta definición, es decir, sin que la introducción del elemento ambiental desnaturalice este concepto, respetando sus estructuras, inclusive, la relación con la capacidad contributiva, tema del que me ocuparé al final de este apartado.

En el caso de esta especie tributaria estamos frente a un servicio público, divisible, que deberá prestar el Estado a los particulares, con fundamento en la protección del medio ambiente o bien, introduciendo este criterio en el hecho imponible de las tasas ya existentes.

Claro es que será necesario, como contrapartida del pago del tributo, la prestación efectiva o potencial<sup>37</sup> de un servicio cuyo objetivo, o uno de cuyos objetivos sea la protección ambiental, o dicho de otro modo, la internalización de los costes ambientales y desincentivación de las actividades contaminantes.

Pedro Herrera se pronuncia en similar sentido al señalar que, si bien *“...la estructura misma de la tasa – limitación de su cuantía a la cobertura del coste del servicio – parece prestarse mal al establecimiento de elementos extrafiscales. No obstante, en la medida en que la protección del medio ambiente lleve a implantar nuevos servicios obligatorios de elevado coste financiados con tasas, el sujeto contaminante percibirá los costes ambientales de su conducta y recibirá un incentivo a modificarla”*.<sup>38</sup>

---

<sup>35</sup> Ob. cit., pág.108.

<sup>36</sup> *“Los municipios, las tasas y la razonable proporcionalidad entre lo recaudado y el costo del servicio”*, en *“Derecho Tributario Municipal”*, obra coordinada por José O. Casás, Ad-Hoc, 2.001, pág. 245.

<sup>37</sup> Entiendo que, aún cuando no se particularice en una persona, pero siempre que el servicio se preste en forma efectiva, la tasa se torna exigible, con lo cual es suficiente para ello la *descripción del servicio y su ofrecimiento*.

<sup>38</sup> Ob. cit., pág. 79.

Es evidente que si una tasa tiene como elemento constitutivo de su hecho imponible actividades contaminantes, el sujeto pasivo, tenderá a disminuirlas o bien dejará de efectuarlas, pues de ese modo disminuirá la carga tributaria, en algunos casos hasta hacerla desaparecer.

También puede pensarse en la introducción del elemento ambiental en la tradicional tasa por alumbrado, barrido y limpieza (ABL), gravando de manera diferenciada a quienes clasifiquen sus desperdicios de acuerdo a los parámetros que la legislación establezca, por ejemplo, reciclables y no reciclables. Es que esa actitud, una vez asumida por el sujeto pasivo, generará menores costes a la Administración al momento de determinar aquellos productos que pueden ser reciclados y aquellos que no.<sup>39</sup>

Siguiendo aquí lo señalado por Pedro Herrera, es claro que una forma de desalentar acciones contaminantes es la introducción dentro de los costos directos que determinan la cuantía de la tasa de las nuevas tecnologías para el reciclado y eliminación de la basura, con lo cual la cuantía se incrementará incentivando la reducción de producción de residuos.

No comparto lo sostenido por el autor citado más arriba en cuanto a que la razonable proporcionalidad entre costo del servicio y monto de lo recaudado parece ceder en el caso de las tasas ambientales,<sup>40</sup> ya que es parte de la esencia de la tasa o, dicho de otro modo, condición para su validez, que exista una razonable proporción entre ambos conceptos.<sup>41</sup> Si no se cumple con ese parámetro, se desdibuja el concepto jurídico de tasa y pasa a transformarse en un impuesto, esto teniendo en cuenta que en la mayoría de los casos el monto de lo recaudado supera ampliamente los costos de prestación del servicio.

Esta posición encuentra sustento en la doctrina mayoritaria y en la jurisprudencia, quienes señalan que el total de lo recaudado en concepto de tasas debe guardar una razonable proporción o equivalencia con el costo del servicio que se

---

<sup>39</sup> Un ejemplo similar trae a colación Pedro Herrera, ob. cit., pág. 80, cuando señala que las tasas pueden aplicarse diferencialmente a aquellos sujetos que clasifiquen la basura o la coloquen en contenedores específicos.

<sup>40</sup> Pedro Herrera Molina, obra citada, pág. 82. Señala concretamente que: *“Si en el ámbito de los impuestos el principio de capacidad económica puede ceder ante objetivos ambientales, lo mismo podrá suceder en materia de tasas con el principio de equivalencia cuyas raíces constitucionales son más difusas”*.

<sup>41</sup> Sobre el tema he señalado en el trabajo *“Los municipios...”* ya citado que: *“Es parte de la naturaleza de la tasa que el costo de la prestación del servicio guarde una razonable o adecuada proporción con el monto total de lo recaudado, lo que no implica que exista una exacta relación entre ambos conceptos, pudiendo generar superávits en tanto se mantenga esa proporcionalidad. Esta exigencia radica en que la tasa es una especie tributaria que tiene como objetivo el financiar los servicios públicos divisibles que presta el Estado, siendo ilegítimo, por ende, que con lo recaudado por ella se financien servicios indivisibles, pues para ello existen los impuestos”*.

presta, sin que ello implique una relación de equivalencia absoluta entre ambos conceptos.<sup>42</sup>

La Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha expresado en el sentido antes mencionado señalando lo siguiente: *“El pago de tasas o servicios...finca en una contra prestación aproximadamente equivalente al costo del servicio prestado; pero es imposible fijar con exactitud ese costo individual del agua consumida, de la evacuación cloacal, de la basura recogida en el interior de las propiedades o en las calles fronteras, de la luz que reciben, de la inspección de policía higiénica o de seguridad, etc., y por eso, para todos esos impuestos se fijan contribuciones aproximadamente equitativas, que pueden dejar superávits en unos casos y déficits en otros, estableciéndose compensaciones en cálculos hacendarios más o menos acertados pero que los jueces no pueden revisar”*.<sup>43</sup>

Clara es la posición del Máximo Tribunal Nacional, quien establece la necesidad de que lo recaudado en concepto de una tasa determinada debe guardar una relación aproximadamente equivalente con el costo del servicio divisible prestado por la comuna aunque esa equivalencia no debe ser necesariamente exacta, atento la imposibilidad de determinar con precisión el costo individual.<sup>44</sup>

Más allá de que estemos frente a una tasa con fines medio ambientales, especie tributaria que cuenta con características especiales, la misma no puede avasallar el principio de la razonable proporcionalidad. Y entiendo que ello no es óbice para el establecimiento de las mismas, sino que tan solo se presenta como un límite ineludible en cuanto a su configuración.

Más allá de las de los ejemplos clásicos sobre tasas ambientales (por recolección de residuos, suministro de agua, etc.), existe la posibilidad de imponerlas por el aprovechamiento especial del dominio público, las que pueden ser utilizadas para inhibir el desarrollo de actividades perjudiciales del medio ambiente, como puede ser el caso de las que se cobran por el estacionamiento en lugares públicos.<sup>45</sup>

Ello encuentra fundamento en que el aprovechamiento que ciertos sujetos hacen de los bienes públicos o ambientales<sup>46</sup> ocasiona un perjuicio a los demás, y esos perjuicios son, en definitiva, costes sociales que deben ser soportados por el estado.

---

<sup>42</sup> Cfr. SCBA, “Nobleza Piccardo S.A. c/ Mun. Gral. San Martín”, sentencia del 28-11-1995, ED t.166-592.

<sup>43</sup> Fallos 192:139, “Vignolo Ana de Casullo c/ Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires”, sentencia del 6-03-42. En el mismo sentido fallos 234:663.

<sup>44</sup> En el mismo sentido, Altamirano, ob. cit., pág. 48.

<sup>45</sup> Cfr. Herrera Molina, ob. cit., pág. 83.

<sup>46</sup> Son ejemplos de bienes ambientales: el agua, el aire, el suelo, etc.

Para Pedro Herrera, *“Las cantidades exigidas por el uso de los bienes ambientales no pueden tener una finalidad predominantemente financiera, sino que deben reflejar el daño social que supone tal uso manteniéndolo en los límites de un desarrollo sostenible. Este criterio de cuantificación se basa en un principio de justicia conmutativa (atemperado por el interés de las generaciones futuras) y responde, por tanto, a la lógica de la tasa, y no del impuesto, con independencia de que el concreto bien ambiental se considere o no de titularidad pública por el ordenamiento”*.<sup>47</sup>

Ahora bien, tal como señala el autor aludido anteriormente, dentro de la doctrina alemana se ha puesto en duda la posibilidad de establecer tasas por el aprovechamiento de los bienes ambientales,<sup>48</sup> ya que entienden que la estructura de estas no tiene como presupuesto la realización por parte del estado de un servicio público indivisible.

Entiendo que es claro que puede pensarse en la existencia de tasas por la utilización de bienes ambientales pues la prestación a cargo de estado es por demás evidente, como por ejemplo la tasa que se exige por el vertido de líquidos contaminantes en la aguas como contrapartida del servicio público de depurado de las mismas. Pero en otros supuestos la cuestión no se presenta tan palmaria más allá de que la actividad administrativa sirva de sustento para la exigencia del tributo. Ello sucede en los casos que Pedro Herrera denomina *tasas por tolerancia mediante otorgamiento de licencias*, donde el estado lo único que hace es otorgar la autorización, pero esto, en definitiva, puede ser catalogado como un servicio público divisible que genera la obligación de pagar la tasa.

Alejandro Altamirano realiza un muy buena enunciación de las diferentes tasas ecológicas que se perciben: *“...las tasas por descarga de efluentes, tasas por tratamiento de efluentes industriales; las tasas originadas en la contraprestación de servicios administrativos o registros, vinculados con la comercialización o uso de productos o residuos peligrosos; tasas por la limpieza de calles y paseos públicos; tasas por mantenimiento del aire limpio; tasas por control de ruidos y vibraciones molestos; tasas por mantenimiento del paisaje, arquitectónico o natural deteriorados por carteles publicitarios, etc.”*.<sup>49</sup>

No quiero finalizar este apartado sin pronunciarme respecto de la aplicación del principio de capacidad contributiva a las tasas ecológicas y su relación con el principio contaminador – pagador. He señalado en otro lugar que *“El principio*

---

<sup>47</sup> Ob. cit., pág. 93.

<sup>48</sup> Quiero señalar que escapa a este trabajo el tema relacionado con la nueva concepción del dominio público y la titularidad de los mismos. Para quien quiera profundizarlo recomiendo recurrir a la ya citada obra de Pedro Herrera Molina y los autores allí citados.

<sup>49</sup> Ob. cit., pág. 48.

de capacidad contributiva, tal como viene sosteniendo la doctrina y jurisprudencia mayoritaria desde hace ya mucho tiempo, ilumina a todos los tributos, y no solamente a los impuestos como algunos sostienen, por lo cual es de plena aplicación a las tasas el mencionado principio”.<sup>50</sup> De ello se desprende que, toda tasa, incluidas las medioambientales, podrán ser graduadas de acuerdo a la capacidad económica del sujeto pasivo del tributo.

No sólo existe un finalidad extrafiscal en la tasas ecológicas, sin que como ya se mencionara, su creación a respondido a necesidades presupuestarias, con un objetivo recaudatoria, sin que ello implique desconocer que otro de sus objetivos, primordial o no, es la protección del medio ambiente.

Vale la pena recurrir a las palabras de Gabriel Casado Ollero, quien respecto de los tributos extrafiscales sostiene que: *“si bien el legislador puede ampararse en otros principios y valores constitucionales para eximir o dejar de gravar una manifestación de riqueza susceptible de imposición, en modo alguno dichos objetivos (extrafiscales) podrían legitimar el gravamen de una riqueza situada fuera de los límites imponibles, ya que será arbitraria e injusta la imposición que prescindiese por completo de la relativa capacidad económica de los contribuyentes”*.<sup>51</sup>

Entiendo que partiendo de estas palabras podemos dar una visión diferente respecto de la relación entre capacidad contributiva y tasas ecológicas, ya que éstas tienen una finalidad fiscal que se conjuga con otra que tiene en miras la protección del medio ambiente y el desarrollo sustentable.

Quiero dejar claramente establecido, para evitar posibles confusiones, que no considero que el principio de capacidad contributiva es el criterio cuantificador de las tasas, lugar de privilegio que le reservo para determinar la cuantía de los impuestos, sino que el principio constitucional se inserta en la tasa como un criterio de graduación complementario de la relación costos directos e indirectos.<sup>52</sup>

<sup>50</sup> “Los municipios, las tasas y la razonable...”, cit., pág. 259.

<sup>51</sup> “Los Fines No Fiscales de los Tributos”, en la obra colectiva “Comentarios a la LGT y líneas para su reforma”, Libro homenaje al Prof. Fernando Sainz de Bujanda, Ministerio de Economía y Hacienda, IEF, Madrid, 1991

<sup>52</sup> Los municipios, las tasas y la razonable...”, cit., pág. 256. Relacionado con esto, en la página 262 he dicho que: *“Pero por otro lado, también debe existir una razonable proporción entre el costo del servicio que debe solventar cada sujeto y el monto del tributo individualmente cuantificado, y esa proporcionalidad será razonable cuando tenga como límite al principio de capacidad contributiva, pues una tasa que sea determinada a cada individuo sin respetar la relación con el costo del servicio e infringiendo el principio de capacidad contributiva, será impugnable por el sujeto pasivo por atentatoria de los principios constitucionales y debido a la desnaturalización del concepto de tasa, ya que en estos casos ello se presentará claramente. Como señala el Dr. García Belsunce, cuando eso suceda el contribuyente podrá oponer la defensa de falta parcial de causa, lo cual la torna en inconstitucional pues vulnera el principio de legalidad, ya que se viola la ley que la crea al destinarse parte de su producido a financiar*

Es que en el caso de las tasas ecológicas, las actividades contaminantes del medio ambiente, que producen costes sociales, son acreditativas de capacidad contributiva, aunque de manera indirecta. Piénsese en una empresa que produce productos químicos y que vierte los desechos líquidos al arroyo que pasa a su lado, originando de esa manera una contaminación muy seria. Esa empresa, que se vale de ese arroyo y del agua que por el mismo corre, obtiene ganancias por la producción de esos elementos químicos que vende en el mercado, por lo cual, la contaminación es una manifestación indirecta de capacidad contributiva. Es que si en vez de verter esos residuos líquidos en el ambiente instalara y mantuviera una planta de procesamiento de efluentes con el alto costo que ello implica, sus ganancias se verían reducidas sensiblemente, sea porque ha debido absorber el costo, o bien, porque lo ha trasladado a los precios y soportado, probablemente, una baja en las ventas.

Esto explica el porque entiendo que no es necesario recurrir a la figura de los tributos extrafiscales para justificar la existencia de tasas ecológicas, pues ellas tienen, en definitiva una finalidad claramente fiscal que recepta, en la medida que pueden hacerlo las tasas, al principio de capacidad contributiva.

Y para el caso de aquellas actividades que son altamente contaminantes para el medio ambiente al legislador le queda un camino muy simple: prohibirlas y sancionar administrativa o penalmente su realización.

## **V. Las tasas ecológicas en los municipios bonaerenses.**

En este apartado intentaré hacer un repaso de las distintas normas tributarias de los Municipios de la Provincia de Buenos Aires que incluyen, o mejor dicho, mencionan la protección del medio ambiente o el interés ambiental.

Las Municipalidades, tal como he sostenido en otro trabajo, tienen plenas facultades para exigir impuestos, tasas y contribuciones, aunque es evidente que son las tasas las que constituyen el instrumento recaudatorio propio de mayor importancia.<sup>53</sup> En ese contexto los municipios pueden establecer tributos con miras a la protección del medio ambiente. Para Eduardo Baistrocchi, más allá de las limitaciones existentes al poder tributario municipal, las comunas puede establecer impuestos ecológicos;<sup>54</sup> por lo cual es evidente, y se desprende de todo lo antes sostenido, que también pueden exigir tasas y contribuciones ecológicas.

---

*servicios o actividades estatales diferentes a la contraprestación que debe realizar el Estado y que se encuentra definido por la norma”.*

<sup>53</sup> “Los municipios, su status jurídico, y sus potestades financieras y tributarias en el marco de la Constitución reformada”, Impuestos 1999-B-2436, en especial pág. 2451.

<sup>54</sup> “La autonomía de los municipios de provincia: sus posibles consecuencias tributarias”, La Ley 1996-D-1197.



Seguidamente realizaré un análisis de cada una de las normativas municipales que he considerado más relevantes, las que obviamente incluyen al elemento ambiental en el hecho imponible o establecen criterios de graduación de la cuota tributaria en virtud de criterios que intentan racionalizar la utilización de los recursos naturales (suministro de agua) o disminuir los vertidos (fluidos cloacales). La intención es realizar un estudio de las mismas y determinar su encuadramiento dentro de los parámetros que he establecido anteriormente.

He encontrado que hay tres tasas diferentes que, en mayor o menor medida, incluyen dentro de su estructura normativa al elemento ambiental: tasa por seguridad e higiene; tasa por servicios generales y; tasa por servicios sanitarios. Primero describiré la legislación que he considerado más relevante para cada clase de tasa para, posteriormente, realizar un análisis conjunto, dadas las similares características que presentan.

## **A. Seguridad e Higiene.**

### 1. MUNICIPALIDAD DE BERAZATEGUI.

En el artículo 84 de la ordenanza fiscal, se establece *por los servicios de Inspección de locales, establecimientos, oficinas y dependencias donde se desarrollen actividades de índole lucrativa, de depósito o servicios asimilables a tales; **destinados a preservar la seguridad e higiene y la contaminación potencial del medio ambiente**, se abonará la tasa que al efecto se establezca.*

Por su parte, el artículo 85 establece que la base imponible, salvo disposiciones especiales, estará constituida por una alícuota que va desde el 0,35% al 1,05% de los ingresos brutos (IB) devengados durante el período fiscal por el ejercicio de la actividad gravada.

### 2. MUNICIPALIDAD DE ESCOBAR.

En el artículo 58 señala que *se establece una tasa que se aplicará en todo el territorio del Partido de Escobar por los servicios de Inspección destinados a preservar la seguridad, salubridad, higiene y **protección del medio ambiente** en relación de industrias, comercios, servicios, actividades agropecuarias y otras actividades que se desarrollen dentro del ámbito de aplicación de la presente.*

El artículo 59 establece que la base imponible estará dada por los metros cuadrados habilitados para el ejercicio de la actividad.

### 3. MUNICIPALIDAD DE JOSÉ C. PAZ.

El hecho imponible se encuentra regulado en el art. 100 de la ordenanza fiscal, el cual establece *que por los servicios generales de zonificación y **control de la seguridad e higiene del medio ambiente que conforma el partido** y por los servicios específicos de inspección destinados a preservar la seguridad, salubridad e higiene de locales, establecimientos u oficinas donde se desarrollen actividades sujetas al poder de policía municipal.*

La base imponible estará constituida en los comercios, por el o los rubros habilitados, los metros cuadrados del local y la zona o bien, por una alícuota sobre los IB. Esta última modalidad es la que se aplica a las industrias, donde la alícuota asciende al 4%.

#### 4. MUNICIPALIDAD DE LA MATANZA.

El artículo 95 establece que *la tasa se abona por los servicios generales de zonificación y control de la seguridad e **higiene del medio ambiente que conforma el partido** y los servicios específicos de inspección destinados a preservar la seguridad, salubridad e higiene en comercios, industrias, toda actividad de servicios o asimilables a tales, profesionales organizados en forma de empresas, etc.*

La base imponible, en todos los casos, lo constituyen los IB devengados durante el período fiscal (art. 96) y la alícuota se determina por la actividad que se desarrolle, con un mínimo del 2,25% y un máximo del 20%.

Los Municipios de Lanús, San Miguel, Quilmes y el de Malvinas Argentinas adoptan un sistema casi idéntico en cuanto al hecho imponible y base, aunque difiere en materia de la tasa a aplicar.

#### 5. MUNICIPALIDAD DE LOMAS DE ZAMORA.

El hecho imponible se configura por la realización de *servicios de inspección efectuados en cumplimiento de las disposiciones vigentes respecto al ejercicio del poder de policía municipal con el objeto **de preservar las condiciones ambientales, salud, seguridad e higiene laborales, productivas y sociales, las personas físicas y jurídicas que desarrollen con carácter habitual actividades económicas dentro del Partido de Lomas de Zamora*** (art. 119).

La base imponible también está constituida por los IB, mientras que la alícuota va del 0,35% al 3%, estableciéndose montos mínimos.

Como se desprende de lo reseñado anteriormente, en todos los casos, en el hecho imponible de esta tasa se alude a que el servicio público que se presta (inspección), tiene como uno de sus objetivos preservar la contaminación del medio ambiente.

Claro está, aparece el elemento ambiental en la descripción del hecho imponible, aunque no surge de la base imponible ni de la tasa a abonar la incorporación del mismo. Es que no se desprende de la norma que exista diferenciación entre quienes contaminan el ambiente y quienes no lo hacen, ya que no

hay ningún tipo de incentivo tributario para éstos, pues perfectamente podría establecerse una reducción en la cuota para quienes realicen actividades no perjudiciales para el medio ambiente.

Por otra parte, no advierto que la forma en que se cuantifica el monto de la tasa tenga como límite el coste medio para evitar el deterioro ambiental,<sup>55</sup> ya que en la mayoría de los casos la alícuota es aplicada sobre IB, salvo en el Mun. de Escobar donde se tiene en cuenta, a los efectos de determinar la base imponible, los metros cuadrados. Es que, en realidad, la tasa de seguridad e higiene, no se presenta desde mi punto de vista como un instrumento idóneo para la protección del medio ambiente, al menos no tal cual se encuentra estructurada actualmente.

Sería necesario incorporar dentro del servicio de inspección, uno especial de control medioambiental, especialmente dirigido a aquellos locales comerciales o industriales que realizan producción de bienes o prestación de servicios con aptitudes nocivas para el ecosistema, aunque también, como condición indispensable, debiera graduarse el monto de la tasa de modo diferente al actual.

De esta manera, la tasa de seguridad e higiene podría convertirse en un instrumento tributario idóneo para la conservación del ambiente, constituyéndose, en definitiva, en un gravamen que se cobra con motivo de la autorización para realizar actividades contaminantes.

Sin perjuicio de lo señalado, entiendo que lo más conveniente sería establecer una tasa nueva, con el objetivo de proteger el ecosistema, a través de la prestación de un servicio que consista en el control de las actividades comerciales o industriales que se llevan a cabo dentro de las fronteras del municipio, y que determine si la misma se encuentra o no autorizada luego de evaluar el impacto ambiental. Para ello la cuantía de la tasa no deberá estar relacionada con los ingresos brutos que obtiene el sujeto pasivo, sino con los costos de prestación del servicio y teniendo como límite el coste medio de evitar el deterioro ambiental, incentivando la disminución de los niveles de contaminación.

## **B. Servicios generales.**

### **1. MUNICIPALIDAD DE ITUZAINGO.**

En el artículo 1.1 de la ordenanza fiscal regula el hecho imponible de la misma, donde *la tasa a que alude este capítulo corresponde a la prestación de los servicios municipales de mantenimiento y consumo del alumbrado público en sus diversas formas; de limpieza, recolección de residuos domiciliarios, de conservación de la vía pública, y de todos*

---

<sup>55</sup> Herrera Molina, ob. cit., pág. 133, pto. 20.

*aquellos servicios prestados, no legislados en los capítulos siguientes, que hacen a una mejor calidad de vida de los habitantes del partido.*

La base imponible la constituye la valuación fiscal que del inmueble realiza la Provincia de Buenos Aires sobre la que se aplica una tasa que va desde el 9,1719%0 a 25,4774%0, al que, posteriormente, se aplica un índice corrector. Se establecen, asimismo, índices de bonificación.

## 2. MUNICIPALIDAD DE MALVINAS ARGENTINAS.

En esta comuna adopta el nombre de *Tasa por conservación de la vía pública y servicios generales*, donde el hecho imponible se configura por la *prestación de los servicios de conservación de la vía pública, alumbrado de espacios públicos, común o especial, limpieza, barrido, riego, desinfectación y ornato de calles, señalización, mantenimiento, control de contaminación ambiental, alto riesgo y otros servicios generales* (art. 71).

La base imponible la constituye la valuación fiscal de la Prov. de Bs. As.

He considerado conveniente tratar por separado estos dos Municipios pues el que al final analizo presenta características especiales, ya que incluye dentro de la tasa por servicios generales o alumbrado barrido y limpieza una sanción por la evacuación de líquidos a la vía pública.

En estos dos primeros casos se establece que conjuntamente con los servicios públicos de alumbrado, barrido y limpieza, hay referencias a servicio tendientes a proteger al ecosistema. Tal vez en el primero de los casos, Municipalidad de Ituzaingo, el elemento ambiental se presenta un tanto más difuso, aunque entiendo que es claro que la idea de prestar *servicios que hacen a la mejor calidad* de vida tiene entre sus objetivos la preservación del medio ambiente.<sup>56</sup> Pero más allá de ello, no surge del hecho imponible ni de la forma de cuantificar la tasa que verdaderamente estemos frente a un tributo ecológico, sino tan sólo ante una tasa que incluye una mera expresión de deseos dentro de sí.

Por su parte, el Municipio de Malvinas Argentinas, hace una descripción mucho más precisa del hecho imponible, señalando que uno de los servicios que origina el pago de la especie tributaria es el *control de la contaminación ambiental*.

De acuerdo a informaciones brindadas por la Dirección de Planeamiento de la comuna, existe una Dirección de Medio Ambiente que realiza controles ambientales de distinto tipo, de carácter general, siendo esta dependencia financiada

---

<sup>56</sup> No puedo dejar de señalar que la determinación del hecho imponible se presenta como muy difusa, pues se establece que el servicio prestado como contrapartida del pago del tributo puede consistir en cualquiera que tiendan a lograr *una mejor calidad de vida de los habitantes del partido*, con lo cual el Municipio podría alegar en cualquier momento la realización de algún servicio que entiende mejora la calidad de vida de los habitantes de la comuna a fin de exigir el pago de la tasa.

con parte de lo recaudado por la tasa de conservación de la vía pública y servicios generales. Los recursos necesarios para el funcionamiento de esa dependencia han sido considerados como parte del costo del servicio o de los servicios que se prestan como contrapartida del pago que efectúan los contribuyentes.

Entiendo que el Municipio podría crear una tasa por protección de la atmósfera con motivo del aprovechamiento especial que se hace de la misma<sup>57</sup> pero para ello sería necesario brindar un servicio que consista en emitir autorizaciones para realizar emisiones, lo que implica necesariamente la evaluación previa del impacto ambiental de las mismas.

Respecto de la recolección de residuos, ninguna de las innumerables tasas que he analizado incluyen incentivos, como sí lo hacen las normas de los municipios españoles. Podrían establecerse reducciones en la cuota para aquellos contribuyentes que utilicen mecanismos de compactación de los residuos, pues de esa manera se reduciría el volumen de los mismos y se facilitaría el posterior tratamiento.<sup>58</sup>

### 3. MUNICIPALIDAD DE TIGRE.

La denominada *Tasa por Servicios Municipales* establece que la misma se exige con motivo de la *prestación de los servicios de conservación de la vía pública, recolección de residuos, alumbrado barrido y limpieza y servicios de reconstrucción de la red vial. Se establece que aquellos contribuyentes que arrojen aguas servidas a la vía pública abonarán la tasa con un recargo de hasta un 100% en forma sucesiva, mensual y consecutiva hasta que se verifique el cese de los vertidos.*

Este se presenta como un caso particular, pues en realidad, dentro de la configuración del hecho imponible se incluye una verdadera sanción, como es el recargar hasta un 100% la Tasa por Servicios Municipales cuando los contribuyentes arrojen aguas servidas a la vía pública. Por lo tanto, no se trata de un gravamen ecológico, sino de una sanción administrativa.

## C. Servicios sanitarios.

### 1. MUNICIPALIDAD DE BERAZATEGUI.

En el artículo 181 de la ordenanza tributaria establece que *todo inmueble que por alguno de sus fuentes se haya instalado cañería para Agua Corriente y/o Desagües Cloacales, y una vez que las mismas hayan sido liberadas al servicio público, queda afectado al pago de una tasa anual.*

---

<sup>57</sup> Cfr. Herrera Molina, ob. cit., pág. 284.

<sup>58</sup> La Ordenanza de Barcelona establece una reducción del 20% para grandes superficies que compacten los residuos o los guarden en sus propios lugares.

La base imponible se determina en virtud de los metros cuadrados del inmueble, pero se establece que, además, deberán instalarse aparatos medidores que registren tanto el agua suministrada como la que se desagote, estableciéndose en la parte en que se regula el monto a abonar un monto fijo por cada metro cúbico por exceso de desagote cloacal (\$0,06 por m<sup>3</sup>). Asimismo, se establece un monto fijo para el caso de consumo de agua por sobre la cantidad básica establecida (\$0,12 por metro cúbico).

## 2. MUNICIPALIDAD DE QUILMES.

En este caso el tributo se cobra *por el servicio que presta el Municipio de agua y cloaca, estableciéndose que en el caso de los inmuebles sin edificación pagarán una tasa determinada por la superficie del terreno, con independencia de la utilización o no del servicio* (art. 115 de la ordenanza tributaria).

En el art. 116 se establece lo que se considera “unidad imponible”, entre ellas todo ámbito habitable, los locales para la instalación de negocios (tengan o no instalaciones sanitarias), todo predio que cuente con servicio de agua corriente.

Se determina, además, que los inmuebles que utilicen los servicios sanitarios para actividades comerciales pagarán una tasa con un 100% de recargo.

Cada unidad imponible gozará de una base mensual de 30 metros cúbicos en el suministro de agua.

Dentro de la norma que establece el régimen tarifario para los servicios medidos, hay dos incisos que resultan de interés destacar:

Inc. 4: Cuando existiendo desagües cloacales se desagüe a conductos pluviales, se establece la obligación de modificar su situación y volcar en los primeros. Para el caso de ese tipo de desagües se establece una tarifa \$0,33 por metro cúbico.

Inc. 6: Idem al anterior, pero cuando se desagüe a zanja abierta, aunque la tarifa se eleva (\$0,38 por m<sup>3</sup>).

Estas tasas parecen, en principio, asemejarse a la que se establece en la ley española 25/1998 de Aguas, actualmente reemplazada por la Ley de vertidos 46/1999, habiendo entendido la jurisprudencia que se trataba de una tasa por prestación de dos servicios diferentes.<sup>59</sup> la actividad administrativa de autorizar los vertidos y la depuración de las aguas.<sup>6061</sup>

<sup>59</sup> Ver sobre el tema la excelente obra de Joan Pagés I. Galtés, “Fiscalidad de las Aguas”, Marcial Pons 1995, pág. 28.

<sup>60</sup> En el art. 105 se establece que el valor de la unidad de contaminación se determina de acuerdo a las obras que determinen los Planes Hidrológicos son necesarias realizar para mantener la calidad de las aguas.

<sup>61</sup> Para Pedro Herrera Molina esto no es así, ya que lo que se grava es la actividad de verter líquidos contaminantes permitidos por la Administración, sostenido que ello se prueba al establecer la norma criterios de cuantificación que no tienen relación con el coste de la autorización. Por otra parte, señala que los servicios de saneamiento *no pueden calificarse de hecho imponible* ya que la tasa se devenga con independencia de que la depuración se realice

La cuantificación del tributo se realiza “...multiplicando la carga contaminante del vertido, expresada en unidades de contaminación, por el valor que se asigne a la unidad. Se entiende por unidad de contaminación un patrón convencional de medida, que se fijará reglamentariamente, referido a la carga contaminante producida por el vertido – tipo de aguas domésticas, correspondiente a 1.000 habitantes y al período de un año...La carga contaminante se determina multiplicando el volumen del vertido en metros cúbicos anuales por un coeficiente reglamentario que depende de la naturaleza del vertido y el grado del tratamiento previo”.<sup>62</sup>

Como vemos, en este caso, y más allá de las objeciones que realiza Herrera Molina a la Ley de Aguas<sup>63</sup> en cuanto al sistema de cuantificación, los parámetros que se establecen toman en cuenta criterios de protección del medio ambiente, evaluando la contaminación que se produce, de manera tal que el sujeto pasivo pagará en virtud de las actividades que efectúe y que sean nocivas para el ecosistema.

Es evidente que la forma en que se encuentran redactadas las normativas municipales, tanto la de Berazategui como la de Quilmes, están muy alejadas del sistema establecido en el ordenamiento español, especialmente en lo relacionado con el **vertido de líquidos contaminantes**, ya que, el servicio que prestan las comunas bonaerenses no consiste en evaluación alguna del impacto ambiental o el análisis de los vertidos, sino tan solo en el traslado de los efluentes hasta el río. No hay autorización administrativa de por medio, y menos aún tratamiento de depuración de las aguas que se contaminan por el vertido de los líquidos, sino que tan sólo el titular de un inmueble abona por tener a su disposición la posibilidad de conectarse al sistema cloacal.

Tal vez podemos encontrar algún atisbo de protección ambiental en el sistema de cuantificación adoptado en ambas normativas. En el caso de Berazategui, donde se establece que cuando se supere la cantidad de desagote cloacal básico permitido, deberá abonarse una suma fija por cada metro cúbico vertido en exceso.

La Municipalidad de Quilmes, en cambio, adopta un sistema de incremento de la cuota por metro cúbico cuando, existiendo la posibilidad de verter en el sistema

---

sobre los vertidos de cada contribuyente. En definitiva, entiende que se trata de una tasa por el aprovechamiento especial del dominio público (ob. cit., págs. 242 y 243).

<sup>62</sup> Ob. cit., pág. 244.

<sup>63</sup> Sostiene que: “...si el importe del canon es suficiente para desincentivar vertidos, serán menores los gastos públicos necesarios para garantizar la calidad de las aguas. Dado que los propios organismos de cuenca elaboran los Planes hidrológicos...sería más razonable que calculasen inicialmente el importe del canon necesario para reducir la contaminación hasta los

de cloacas, se lo haga en los conductos pluviales o en lo que denomina “zanja abierta”.

Respecto del sistema de **provisión o abastecimiento de aguas**, las normativas municipales establecen que cuando el consumo supera el básico establecido debe abonarse una cuota incrementada por cada metro cúbico consumido en exceso (Berazategui). En la Municipalidad de Quilmes se establece un recargo para el consumo de agua con fines comerciales o industriales.

Un sistema similar adoptan las tasas municipales españolas por abastecimiento de aguas, pues tal como señala Herrera Molina, citando a Pagés I Galtés, *“El importe total de la tasa está limitado por el coste total del servicio...pero...no es infrecuente <establecer distintas tarifas según el tipo de consumo (doméstico, comercial, industrial)...Asimismo también es muy usual penalizar, fijando tarifas altas, al consumo considerado suntuario o superfluo para así desincentivar los consumos abusivos de agua; y subvencionar, fijado tarifas bajas, al consumo considerado necesario para así procurar que el agua se convierta en un bien cuyo uso racional esté al alcance de todos. De este modo las tasas ambientales por suministro de agua pueden tener una cierta incidencia ambiental”*.<sup>64</sup>

## **VI. Reflexiones finales.**

Atento que el objetivo de este trabajo era el estudio y análisis de las tasas ecológicas desde la perspectiva de la normativa tributaria de ciertos municipios bonaerenses y, siendo que estas reflexiones finales deben ser lo mas breves posibles, trataré de centrarme casi exclusivamente en este tema.

Entiendo que el medio ambiente bajo una concepción amplia, que incluye varios elementos: geológicos, biológicos, climáticos, químicos y sociales, así como el patrimonio histórico y los objetos culturales.

De las normas analizadas en el apartado anterior surge con claridad que, sin perjuicio de incorporar en la descripción del hecho imponible de las tasas por servicios generales y seguridad e higiene alusiones al medio ambiente, no hay una estructura tributaria orientada a la protección del mismo.

La mera inserción de las palabras medio ambiente, protección, calidad de vida, etc. no implica que la especie tributaria se transforme en una eco tasa, sino que para ello es necesario que los servicios descriptos en el hecho imponible tengan directa relación con la protección del medio ambiente. Es necesario que el municipio

---

*niveles deseados, planificando después las actuaciones públicas complementarias”* (ob. cit., pág. 245).

<sup>64</sup> Obra ya citada, pág. 275.



ofrezca como contra partida del tributo servicios ambientales concretos: autorizaciones, controles de vertidos de aguas, análisis de niveles de ruido y contaminación de la atmósfera, depuración de aguas, etc.

Pero no sólo en ese ámbito debe revelarse la intención de proteger el medio ambiente, sino también en la forma de cuantificar la cuota tributaria a ingresar, de manera tal que tenga en cuenta parámetros que reflejen las actividades contaminantes o se establezcan deducciones para aquellos que realicen tareas que reduzcan la contaminación o faciliten su absorción por el ecosistema.

Tal vez sea el gravamen por servicios sanitarios el que más se aproxime a una verdadera tasa ecológica, aunque para ello será necesario que la Administración municipal brinde servicios de protección ambiental, como podría ser el tratamiento y depuración de las aguas cloacales.

Los municipios podrán crear tasas ecológicas en sentido estricto,<sup>65</sup> esto es, gravámenes cuyo objetivo primordial sea la protección del medio ambiente y, el secundario, la recaudación, más allá de que su implementación permitirá obtener una buena fuente de financiación. Para ello es necesario que el hecho imponible, las bases imponibles y las tasas aplicables, así como las deducciones, sean delineados de acuerdo a lo sostenido en los párrafos anteriores.

O bien, podrán insertar el elemento ambiental a las tasas ya existentes, pero no como sucede en la actualidad, sino incorporando a la normativa (en el hecho imponible o la base) criterios que denoten la intención de reducir a su mínima expresión la contaminación ambiental.<sup>66</sup>

Pero para que alguna de estas dos opciones sea posible, es necesario que los entes locales se planteen como uno de sus objetivos primordiales el desarrollo sustentable y la protección del medio ambiente, pero creo que para ello, lamentablemente, todavía falta mucho. Es más, creo que, la instrumentación de tasas ecológicas nacerá en el ámbito municipal como una respuesta a las necesidades presupuestarias, es decir, con el único objetivo de aumentar la recaudación. Espero estar equivocado.

Adrogué, 15 de agosto de 2.002.

---

<sup>65</sup> Como es el caso de las tasas por la contaminación atmosférica.

<sup>66</sup> Por ejemplo, estableciendo una alícuota diferenciada en ABL a aquellos sujetos que clasifiquen sus residuos en bolsas de diferentes colores de acuerdo a lo que establezca la reglamentación.