

# MUNICIPIOS, TRIBUTOS Y CAMBIO CLIMÁTICO: PROYECCIÓN EN ESPAÑA Y ARGENTINA<sup>1</sup>

César J. Galarza<sup>2</sup>  
Diego N. Fraga<sup>3</sup>

## I. INTRODUCCIÓN

El Estado, como árbitro entre los intereses de todos los habitantes de una sociedad, debe ejercer activamente una política vinculada con los compromisos ambientales. Para ello, debe evaluar la gama de instrumentos económicos a los cuales recurrir, cuidando de no tornar inope-

---

<sup>1</sup> Investigación realizada en el marco de la “Beca Ignacio H. de Larramendi 2008”, concedida por la FUNDACION MAPFRE, y perteneciente a la línea de investigación “Haciendas Locales y Cambio Climático” llevada adelante en el marco del Convenio de Cooperación establecido entre el Instituto CEU de Disciplinas y Estudios Ambientales -IDEA- (España) y la Fundación “Planeta Tierra-Universo.ONG: ¿Qué vamos a hacer por nuestro planeta?”, mediante su foro DEAm (Derecho, Economía y Ambiente).

Investigación vinculada proyecto SEJ 2007-61307: “La fiscalidad de los derechos de emisión”, concedido por el Ministerio de Educación y Ciencia de España.

Una versión ampliada del presente trabajo puede encontrarse en: GALARZA, C. y FRAGA, D., “Las Haciendas Locales y su actuación ante el cambio climático”. En: *Revista Aranzadi de Derecho Ambiental*, Año 2010-2, Nº 18, Thomson Reuters, Navarra, pp. 137 ss.

<sup>2</sup> Doctor por la Universidad de Santiago de Compostela. Especialista en Derecho Tributario. Abogado. Secretario Académico de la Cátedra Endesa de Fiscalidad y Cambio Climático del Instituto CEU de Disciplinas y Estudios Ambientales (Valencia, España). Consultor en políticas de lucha contra el cambio climático.

<sup>3</sup> Especialista en Derecho Tributario (Universidad Austral, Argentina). Abogado. Profesor de Derecho Tributario de la Universidad Austral. Director del Foro DEAm (Derecho, Economía y Ambiente). Secretario de la Fundación “Planeta Tierra - Universo.ONG”.

rable la actividad empresarial, por un lado, y, por el otro, de proteger debidamente el medio ambiente, y en particular, sumarse a la lucha contra el cambio climático en la que se encuentra embarcada la comunidad internacional.<sup>4</sup>

En esa inteligencia, los estamentos estatales más cercanos al ciudadano y, por ende, los más idóneos para la instrumentación y control de medidas que los afecten directamente en torno a la lucha contra el cambio climático, son los ayuntamientos o gobiernos de los pueblos, ciudades y municipios.

---

<sup>4</sup> Para un estudio del fenómeno del cambio climático vid. ALENZA GARCÍA, J. y SARASÍBAR IRIARTE, M. *Cambio Climático y Energías Renovables*. Thomson-Civitas, Madrid, 2007, passim; “CAMBIO CLIMÁTICO” (información varia en línea) Disponible en: <http://www.cambio-climatico.com/>; “CAMBIO CLIMÁTICO” (información varia en línea) Disponible en: <http://www.cambioclimatico.org/>; *Capacity development for the CDM (CD4CDM)* (en línea) Disponible en: <http://www.cd4cdm.org/>; CLEAN DEVELOPMENT MECHANISM (CDM) (en línea) Disponible en: <http://cdm.unfccc.int/>; CONAMA. *Informe: cambio global España 2020's. El reto es actuar*. Madrid, diciembre de 2008; passim; Ídem, *Cambio global España 2020/50. Programa Ciudades. Hacia un pacto de las ciudades ante el cambio global*. Madrid, noviembre de 2009, passim; DAVOUDI, S.; CRAWFORD, J. y MENHMOOD, A. *Planning for climate change. Strategies for mitigation and Adaptation for Spatial Planners*, s.e. s.l., agosto 2009, passim; EMBID IRUJO, A. *El Derecho a un Medioambiente Adecuado*. Iustel, Madrid, 2008, passim; FUNDACIÓN MAPFRE - AEDHE. *Guía sobre el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero*, passim; MARTÍN MATEO, R. *Manual de Derecho Ambiental*. Thomson-Aranzadi, 3ª Ed., Navarra, 2003, passim; MECANISMO DE DESARROLLO LIMPIO (portal oficial en línea) Disponible en: <http://cdm.unfccc.int/>; MINISTERIO DE MEDIO AMBIENTE DEL GOBIERNO DE ESPAÑA: (portal oficial en línea) Disponible en: <http://www.mma.es/portal/secciones/>; SECRETARÍA DE LA CONVENCION MARCO DE LAS NACIONES UNIDAS SOBRE EL CAMBIO CLIMÁTICO (portal oficial en línea) Disponible en: [http://unfccc.int/portal\\_español/items/3093.php](http://unfccc.int/portal_español/items/3093.php); STERN, N. *El informe Stern. La verdad del cambio climático*. Trad. A. Santos y J. Vilaltella. Paidós, Barcelona, 2007, passim; SARASÍBAR IRIARTE, M. *Régimen jurídico del cambio climático*. Lex Nova, Valladolid, 2006, passim; y WORLD WILDLIFE FOUNDATION (WWF) (en línea) Disponible en: <http://www.panda.org/>; entre otros.

Para un examen de los instrumentos económicos aplicables a la protección del medioambiente vid. MARTÍNEZ MERINO, Juan Luis. *Instrumentos económicos para la protección del medioambiente. Papel y análisis de los Permisos de Emisión Negociables*. Dykinson, Madrid, 2008, passim.

La referida importancia de los gobiernos locales en el cumplimiento de los fines propuestos se encuentra dada por su influencia directa sobre los denominados “sectores difusos” (esto es, el transporte, las residencias, el comercio y las instituciones, el agro; los residuos y los gases fluorados).<sup>5</sup> De la sola conceptualización de cada una de las actividades comprendidas en dichos sectores se desprende su gran vinculación con el ámbito local. Resultan, entonces, los ayuntamientos, ciudades y municipios -que van desde pequeños poblados hasta las grandes concentraciones urbanas- los más capacitados para ejercer un control ambiental sobre las mismas.

En este sentido, tanto en España como en la Argentina existen temas altamente relacionados con el medioambiente que resultan de carácter netamente municipal (tales como el urbanístico, el planeamiento territorial, la clasificación del suelo o los servicios públicos relacionados con los residuos), sin perjuicio de encontrarse los mismos sujetos al condicionamiento de la actividad normativa nacional o provincial.<sup>6</sup>

A tales efectos, las tareas del Estado pueden ostentar un carácter de incentivo a las conductas protectoras del medioambiente, pero también

---

<sup>5</sup> Cfr. clasificación utilizada en el “Plan Nacional Español de Asignación 2008 - 2012” (OBSERVATORIO DE LA SOSTENIBILIDAD EN ESPAÑA (OSE). *Definición de sectores difusos*. (Online) Disponible en: [www.sostenibilidad-es.org](http://www.sostenibilidad-es.org)). Estos sectores son los que no se encuentran incluidos dentro del ámbito de aplicación de la Ley 1/2005, del 9 de marzo, por la que se regula el régimen del comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero en España. A esta clasificación “(...) se añaden las actividades del sector industrial no cubierto por el citado régimen de comercio de derechos de emisión, bien porque el sector no esté por el momento tipológicamente incluido (caso de la industria química) o bien por no superar los umbrales establecidos en la normativa aplicable”. Se agrega que “(l)as empresas sujetas a la Ley 1/2005 pueden presentar proyectos en el Sistema de Compromisos Voluntarios siempre que tengan por finalidad reducir emisiones no incluidas en el régimen de comercio de derechos de emisión aunque asociadas a su actividad ordinaria (por ejemplo, transporte de mercancías o planes de movilidad)”. (OBSERVATORIO DE LA SOSTENIBILIDAD EN ESPAÑA, Ob. Cit.).

<sup>6</sup> En el caso de Argentina, estas competencias están reconocidas por la Constitución Nacional como competencia de los municipios. (Cfr. VEGA DE DÍAZ RICCI, Ana María. “Las competencias normativas y de gestión medioambiental en la Constitución Nacional y en las Constituciones Provinciales”. En: *Articulación de las competencias ambientales en la Nación y en las Provincias del NOA*. VVAA; Editorial Universidad Nacional de Tucumán; S.M. de Tucumán, Argentina, p. 86).

pueden hacer las veces de coerción a los ciudadanos para no adoptar determinadas conductas lesivas al mismo.

A continuación se hará referencia a determinados y particulares instrumentos con los que pueden contar los municipios -sin perjuicio de otros existentes-,<sup>7</sup> a efectos de llevar adelante la tarea de luchar contra el cambio climático: nos referimos especialmente a los tributos.

## II. EL DERECHO TRIBUTARIO ANTE EL CAMBIO CLIMÁTICO: APROXIMACIÓN<sup>8</sup>

---

<sup>7</sup> Teniendo en la mira la problemática de los instrumentos utilizados por los municipios, ayuntamientos y ciudades, la Federación Española de Municipios y Provincias -FEMP-, en el año 2007 ha dado a conocer el “Primer informe sobre las políticas locales de lucha contra el cambio climático”, que sintetiza los distintos compromisos asumidos por los ayuntamientos en pro de la lucha por el cambio climático, y el estado de los mismos. En particular, muestra cómo se encuentra actualmente la elaboración y aplicación de los planes de reducción de GEL, de las actuaciones en materia de energía, de edificación y planificación urbana, actuaciones de movilidad, instrumentos económicos y fiscales, políticas de contratación, de sensibilización y participación ciudadana, y otras políticas, como así también las agendas locales en tal sentido. Por otro lado, en el documento se remarca la dificultad planteada por la falta de datos en los ayuntamientos y la necesidad de paliar dicha falencia, se incentiva la creación de foros de participación ciudadana, se destaca la importancia del papel de las ordenanzas fiscales en el favorecimiento del uso de las energías renovables y la urgente necesidad del planeamiento urbanístico. (Cfr. *Primer informe sobre las políticas locales de lucha contra el cambio climático*. (en línea) Disponible en: [http://www.redciudadesclima.es/index.php?action=listarEnlaces&lang=es&modal=herramientas&id\\_seccion=43](http://www.redciudadesclima.es/index.php?action=listarEnlaces&lang=es&modal=herramientas&id_seccion=43) ).

<sup>8</sup> Para quien desee interiorizarse respecto de la tributación ambiental, en general, vid. BORRERO MORO, C. *La tributación ambiental en España*. Tecnos, Madrid, 1999, passim; BUÑUEL GONZALEZ, M. “Tributos medioambientales y permisos de emisión negociables como incentivo a la eficiencia energética”. En: *Comunicaciones Técnicas al 8º Congreso Nacional de del Medioambiente (CONOMA 8)*; CORNEJO PÉREZ, A. “La reestructuración del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte en el contexto de la implantación de una fiscalidad verde por el Estado”. En: *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación*. Nº 302, 2008, pp. 3-30; DURAN CABRÉ, José María y GISPERS BORSA, Cristina. “Fiscalidad medioambiental sobre la energía: propuestas para España”. En: *Documento de Trabajo 2001/10. Institut d’Economia de Barcelona*, passim; FERNÁNDEZ ORTE, Jaime. *La tributación medioambiental. Teoría y práctica*. Thomson-Aranzadi, Navarra, 2006, passim; JIMÉNEZ HERNÁNDEZ,

Como fuera *supra* señalado, uno de los instrumentos económicos en manos de los municipios para combatir el cambio climático son los tributos, que en este ámbito se los denomina “ecotributos” o tributos “verdes”, y representan estímulos financieros con una finalidad protectora del medio ambiente. En este sentido, cabe destacar que la tributación se ha convertido en un medio muy importante para el encauzamiento de las actividades económicas hacia un desenvolvimiento menos lesivo del planeta.

---

Jorge. *El tributo como instrumento de protección ambiental*. Comares, passim; GAGO, Alberto; LABANDEIRA, Xavier; PICOS, Fidel y RODRÍGUEZ, Miguel. “Cambio climático, mercado de emisiones y reformas fiscales verdes”. En: ALARCÓN GARCÍA, Gloria y RUIZ-HUERTA CARBONELL, Jesús. *Los nuevos retos de la fiscalidad*. Thomson - Civitas, Elcano (Navarra), 2006, p. 107 y ss.; GARCÍA NOVOA, César. “Instrumentos fiscales de protección del medio ambiente. La problemática para su adopción”. En: *Medidas fiscales para el desarrollo económico*. XXI Jornadas Latinoamericanas de Derecho tributario, Associazione Italiana per el Diritto Tributario Latino-Americano-ILADT, Barcelona-Génova, 2002, pp. 665. y ss.; MONTOYA-HIDALGO, José. “Fundamentos jurídico-constitucionales de los tributos ambientales en España”. En: *Revista de la Unión Europea*. 29 de marzo del 2009, pp. 20 ss.; RODRÍGUEZ MUÑOZ, José Manuel. *La alternativa fiscal verde*. Lex Nova, Valladolid, 2004, passim; ROZAS VALDES, José Antonio. “La implantación de un tributo ecológico en la Unión Europea”. En: *Noticias de la Unión Europea*. Nº 122, 1995, pp. 111-122; VAQUERA GARCÍA, Antonio. *Fiscalidad y medio ambiente*. Lex Nova, Valladolid, 1999, passim; VILLAR EZCURRA, Marta y ALBIÑANA GARCÍA QUINTANA, César. “Los impuestos ecológicos ante el ordenamiento constitucional español”. En: *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación*, Nº 197-198, 1999, pp. 55-58; VILLAR EZCURRA, Marta. “Desarrollo sostenible y tributos ambientales”. En: *Crónica tributaria*, Nº 107, 2003, pp. 123-137; ídem, “La necesidad de revisar las categorías tributarias ante el deslizamiento del Derecho comunitario: un ejemplo en la Ley de envases y residuos de envases”. En *Quincena fiscal: Revista de actualidad fiscal*. Nº 18, 1997, pp. 9-26; ídem, “Desarrollo sostenible y tributos ambientales”. En: *Crónica Tributaria*. Nº 107/2003, pp. 123 ss.; ídem, “Comentarios críticos de urgencia a la Ley de Residuos y a la modificación de la Ley de Envases. En: *Quincena Fiscal*. Nº 2, Junio 1998, p. 49 y ss.; VV.AA. *Tratado de Tributación Medioambiental*. Vols. I y II. Thompson-Aranzadi, Pamplona, 2008; passim; IRIARTE YANICELLI, Adolfo A. “Los tributos medioambientales y el protocolo de Kioto: técnicas económico-financieras para la protección del ambiente”. En: VV.AA. *Articulación de las competencias ambientales en la Nación y en las Provincias del NOA*. Editorial Universidad Nacional de Tucumán; S.M. de Tucumán, Argentina, p. 275 y ss.; GANDUR, Sergio. “La tributación medioambiental”. En: VV.AA.; *Articulación de las competencias ambientales (...)*, p. 303 y ss.; entre otros.

Pero para hablar sobre la relación de los tributos con el cambio climático, en primer lugar corresponde hacer una breve referencia a la tributación ambiental en general, puesto que todas las medidas fiscales que puedan ser adoptadas para paliar los efectos nocivos de dicho fenómeno constituyen una parte específica del todo englobado por dicho sector de la tributación y, más ampliamente, del Derecho.

En este sentido, cabe señalar que si bien los tributos -con base en el principio de solidaridad- responden netamente a una finalidad recaudatoria (entendida ésta como la necesidad del Estado de recaudar recursos para cumplir los fines públicos), lo cierto es que el Derecho Tributario, como rama jurídica, es parte integral del Derecho como un *universo iuris*, por lo que no podría desentenderse de la finalidad única de este último, que consiste en la concreción del valor supremo Justicia. En esta línea, cada ordenamiento jurídico es diseñado con un sentido específico y orientación única y todas las ramas jurídicas deben coadyuvar a la misma, formando parte de un todo. Todas y cada una de ellas hacen el todo del Derecho como los rayos hacen a la constitución de una rueda.<sup>9</sup> Es así que, en determinadas ocasiones, el Derecho Tributario puede dejar de lado la finalidad recaudatoria para adherir a una finalidad concreta y específica del ordenamiento jurídico, en favor de la concreción de la Justicia particular, adquiriendo entonces el gravamen fines “extrafiscales”;<sup>10</sup> es decir, se buscan otros objetivos que

---

<sup>9</sup> El Ordenamiento Jurídico se concibe como un todo orgánico en el que no tienen cabida las contradicciones. En él no pueden tener lugar normativas o principios esencialmente contrapuestos o incongruentes, ni compartimientos estancos. Así, “*La coherencia de un ordenamiento podría identificarse en una primer aproximación como equivalente a la inexistencia de antinomias, de conflictos normativos. Sin embargo, los conflictos normativos son inevitables, en cuanto inherentes al propio dinamismo del Orden Jurídico y a la diversidad de poderes normativos que coexisten en los ordenamientos complejos*”. (VV.AA. coord. por BALAGUER CALLEJÓN, Francisco, *Derecho constitucional*. Vol. I, Tecnos, Madrid, 2001, p. 88).

Para una opinión ampliada sobre el tema nos remitimos a lo expuesto en GALLARZA, César. *Tributación de los actos ilícitos*. Aranzadi, Navarra, 2005, capítulo II “La unidad del Ordenamiento Jurídico”.

<sup>10</sup> Con el vocablo “extrafiscalidad”, o mediante las expresiones “*fines no fiscales*” o “*no financieros*” de los tributos “(...) se pretende hacer referencia a todas aquellas funciones distintas a la principal asignada a la Hacienda Clásica, esto es, la de constituir un instrumento de recaudación que se empleará en la satisfacción de

*fines y necesidades públicas*". Así, se agrega, "(l)a extrafiscalidad se emplea como instrumento en la funcionalización de la actividad financiera, es decir, como herramienta intervencionista o con fines de ordenación económica". (CASTILLO LÓPEZ, José Manuel. *La reforma fiscal ecológica -Marco económico e institucional para el establecimiento de tributos ecológicos en el Estado central y en las comunidades autónomas. Algunas propuestas-*. Ecorama, Granada, 1999, p. 104). Para un estudio ampliado de la extrafiscalidad vid. AIZEGA, J. M., "La imposición ecológica dentro de la tributación extrafiscal". En: VV.AA. (dir. por YÁBAR STERLING, A.) *Fiscalidad ambiental*. Cedecs, Barcelona, 1998, pp. 327 y ss.; ALONSO GONZÁLEZ, L. M. *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*. Marcial Pons, Madrid, 1995, passim; GARCÍA NOVOA, César y LÓPEZ DÍAZ, Antonio, "El impuesto sobre la contaminación atmosférica de Galicia". En: *Revista Galega de Administración Pública (REGAP)*, N° 12, 1996, pp. 161-187; BORRERO MORO, Cristóbal. *La tributación ambiental en España*. Tecnos, Madrid, 1999, pp. 44 y ss.; BAYONA DE PEROGORDO, J. J. y SOLER ROCH, María Teresa. *Derecho financiero y Derecho Tributario. Parte General*. 6. Part Compas, Alicante, 1987, pp. 672-675; BORRERO MORO, Cristóbal. *La tributación ambiental en España*. Tecnos, Madrid, 1999, pp. 43 y ss.; CALVO ORTEGA, Rafael. *Curso de Derecho financiero*. pp. 181-182; CASADO OLLERO, Gabriel. "Los fines no fiscales de los tributos". En: *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Libro homenaje al Profesor Dr. D. Fernando Sainz de Bujanda*. Vol. II, IEF, Madrid, 1991, pp. 103-152; CHECA GONZÁLEZ, Clemente. "Los impuestos con fines no fiscales. Notas sobre las causas que los justifican y su admisibilidad constitucional". En: *REDF*. N° 40, 1983, pp. 505-516; CHICO DE LA CÁMARA, Pablo. "Análisis comparativo en el sistema italiano y español del uso de contribuciones especiales para financiar la ejecución de obras hidráulicas medioambientales". En: VV.AA. (dir. por YÁBAR STERLING, A.) *Fiscalidad ambiental*. Ob. Cit., pp. 225 y ss.; CRUZ PRADIAL, I. y RUIZ ROMERO DE LA CRUZ, E. *El gravamen de las bebidas alcohólicas en el marco histórico de la imposición de consumos específicos*. Universidad de Málaga, s.a.p.; pp. 15 ss.; DE ROSELLÓ MORENO, C. *Fiscalidad del automóvil. Reforma fiscal ecológica e incentivos para la renovación del parque de vehículos*. Cedecs, Barcelona, 2002, pp. 128 y ss.; GARCÍA NOVOA, César. "Instrumentos fiscales de protección del medio ambiente. La problemática para su adopción". En: *Medidas fiscales para el desarrollo económico*. XXI Jornadas Latinoamericanas de Derecho tributario. Associazione Italiana per el Diritto Tributario Latino-Americano-ILADT, Barcelona-Génova, 2002, pp. 665 y ss.; HERRERA MOLINA, Pedro. *Derecho tributario ambiental. La introducción del interés ambiental en el Ordenamiento Tributario*. Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2000, passim; JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, Jorge. *El tributo como instrumento de protección ambiental*. Comares, Granada, 1998, pp. 62 y ss.; JIMÉNEZ HERRERO, Luis. "Tendencias en el uso de instrumentos económicos y fiscales en la gestión ambiental. Reflexiones sobre la Unión Europea y el caso español". En: VV.AA. (dir. por YÁBAR STERLING, A.) *Fiscalidad ambiental*, Ob. Cit., pp. 163 y ss.; MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier. "Los fines de los tributos", Ob. Cit., pp. 447-458; MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier y RODRÍ-

no son los meramente recaudatorios, pues se apunta a la protección medioambiental.

En lo que hace a los efectos económicos de la tributación ambiental cabe señalar que el “Libro Verde” de la Comisión Europea, del 28 de marzo de 2007, sobre la utilización de instrumentos de mercado en la política de medio ambiente y otras políticas relacionadas (COM (2007) 140 final), establece que, a nivel comunitario, los impuestos y los beneficios fiscales se pueden emplear como instrumentos de mercado en la acción a favor del medioambiente y el desarrollo económico sostenible. Los impuestos, al aumentar el precio de un producto o servicio y, los incentivos financieros, al disminuir los mismos.

En esta dirección, el Derecho Tributario ha recogido como propio el principio del Derecho Ambiental que establece que “quien contamina paga”,<sup>11</sup> imponiendo tributos puntuales a los que desarrollan activida-

---

GUEZ MÁRQUEZ, Jesús. “Medidas fiscales de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña empresa”. En: VV.AA. (dir. por ARIÑO ORTIZ, G.), *Liberalizaciones 2000*. Fundación de Estudios de Regulación-Comares, Granada, 2000, pp. 231 y ss.; PÉREZ ARAIZ, J. “La extrafiscalidad y el medio ambiente”. En: *RHL*, N° 78, 1996, pp. 675-709; SERRANO ANTÓN, Fernando. “Justificación técnico-jurídica de los impuestos medioambientales”. En: VV.AA. (dir. por YÁBAR STERLING, A.) *Fiscalidad ambiental*. Ob. Cit., pp. 313 y ss.; y YEBRA MARTUL-ORTEGA, Perfecto. “Comentarios sobre un precepto olvidado: el artículo cuarto de la Ley General Tributaria”. En: *HPE*. N° 32, 1975, pp. 145-185; entre muchos otros.

<sup>11</sup> Este principio fue consagrado a nivel normativo comunitario en el artículo 174.2 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, recogido por la OCDE en sus recomendaciones e informes (Cfr. recomendaciones del 26 de mayo de 1972 y del 13 de noviembre de 1974 e informe de 18 de abril de 1988), y contenido implícitamente en la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Humano (Declaración de Estocolmo de 1972), como también en la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Medioambiente y el Desarrollo (Declaración de Río de 1992). En los “tributos ecológicos” ha ido cobrando vigencia este principio de *quien contamina paga* “(...) a modo de internalización por parte del agente contaminador de los costes que su actividad reprochable tiene para el medio natural. El pago del tributo resarce, indemniza, en relación al daño causado al medio ambiente (...)”. (Cfr. ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel, “El impuesto sobre la contaminación (...)”. Ob. Cit., pp. 164 y 165). Es interesante señalar que dicho principio, como señala DE ROSELLÓ MORENO, Carlos, fue enunciado por primera vez por PLATÓN en “La Republica” al señalar que “*aquel que vierta sobre el agua sustancias nocivas deberá ser juzgado por ello y si resulta culpable, será condenado a purificar las fuentes*”. (Cfr. *Fiscalidad del automóvil. Reforma fiscal eco-*



des contaminantes, como modo desincentivador de las mismas.<sup>12</sup> Pero los tributos ecológicos no sólo sirven para desalentar las acciones lesivas al medioambiente,<sup>13</sup> sino también, en muchos casos, para estimular acciones positivas, orientadas hacia un desarrollo económico libre de efectos ambientales nocivos, como se verá a continuación.

Los beneficios y exenciones fiscales relacionados con la tributación verde deberían despertar un especial interés en los administrados, ya que apuntan a que el sujeto pasivo procure su propia “optimización fiscal”, al plantearse la posibilidad de que éste aplique deducciones fiscales por inversiones medioambientales (tales como proyectos sostenibles, creación de espacios verdes, implementación de energía limpia, reducción del volumen de residuos producidos, reciclaje de basura, etc.), al tiempo que también pueden generarse derechos que luego serían objeto de entrega a la Administración, si se cumple con el objetivo de reducción de emisiones. Dicha extrafiscalidad puede llegar a operar sobre cualquiera -o sobre todos- los elementos configuradores del tributo (sujetos pasivos, hecho imponible, base imponible, tipo de gravamen), adquiriendo en sus manifestaciones distintas denominaciones, tales como exenciones, desgravaciones, bonificaciones, deducciones,

---

*lógica e incentivos para la renovación del parque de vehículos.* Cedecs, Barcelona, 2002, p. 129). Para una ampliación sobre este principio vid. HERRERA MOLINA, Pedro, “El principio quien contamina paga”. En: VV.AA, *Tratado de Tributación Medioambiental*. Vol. I, Thompson-Aranzadi, Pamplona, 2008, pp. 187 Y ss.

<sup>12</sup> No podemos negar que los tributos ecológicos han gozado desde un principio de una reputación de “políticamente correctos”, puesto que su efecto sobre los contribuyentes es distinto de aquellos que responden a cualquier otra finalidad. Así, en general, suele resultar débil la resistencia ciudadana a su pago, habida cuenta que la finalidad de protección del medioambiente es vista como una medida política correcta que merece el apoyo sin restricciones por parte de la misma ciudadanía. Por otro lado, parece ser una creencia o sentimiento popular que los impuestos “verdes” siempre deben ser pagados por las pérdidas industrias y no por el común de los ciudadanos. (Cfr. ponencia presentada por José A. Rozas sobre el tema “Los impuestos sobre emisiones” en las *Jornadas sobre fiscalidad ambiental: Tributos y Derechos de Emisión*, realizadas en Madrid el 17 y 20 de noviembre de 2009).

<sup>13</sup> En este sentido, y con relación a los impuestos medioambientales, HERRERA MOLINA señala que “los impuestos ecológicos pueden utilizarse como medida transitoria para desincentivar una conducta antes de que se proceda a su expresa prohibición” (*Derecho tributario ambiental. La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*. Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2000, p. 63).

amortización acelerada, devolución de impuestos, etc. También, el beneficio puede consistir en el otorgamiento de estabilidad fiscal.<sup>14</sup>

Si consideramos que los beneficios fiscales operan principalmente sobre los elementos de medición de la deuda tributaria (base y tipo o alícuota), quedarán excluidos de dicho concepto las condonaciones, prescripción, amnistía, facilidades de pago u otra medida similar, aun cuando las mismas supongan también una pérdida de ingresos para el Estado o un “beneficio” para el contribuyente.

De conformidad con lo expuesto, el uso de determinados beneficios fiscales puede incentivar o desincentivar la implementación de un proyecto sostenible y, por ende, ayudar en la lucha contra el cambio climático, al impulsar un desarrollo económico lo menos lesivo posible para el planeta.<sup>15</sup>

En segundo lugar, como señaláramos, el Derecho Tributario puede jugar un rol importante en lo que respecta a la represión o disuasión de la realización de conductas que, si bien no pueden ser reprimidas como delitos, resultan lesivas al medioambiente. En este sentido, se pueden establecer alícuotas incrementadas para tales conductas o incluirlas dentro del hecho imponible específico de un tributo determinado, o elevarse los tipos de uno ya existente, esto es, estableciéndose un impuesto que grave dicha actividad.<sup>16</sup> Entra aquí en juego el principio “quien contamina paga”, mencionado *supra*, a pesar de que -como dijimos- la finalidad primera de este principio es su no aplicación. En este sentido, queremos recalcar nuevamente que el impuesto más ecológico es aquel que no tiene que ser abonado, ya que la expectativa

---

<sup>14</sup> Cabe señalar que, en la Argentina, las normas dictadas a nivel nacional en materia medioambiental pueden otorgar estabilidad fiscal en los tres niveles de gobierno (Nación, provincias y municipios). Por ejemplo, vid. artículo 3 de la Ley 24.857 (B.O., 11/9/97), modificada por ley 25.080, de promoción de las inversiones forestales.

<sup>15</sup> Para una ampliación del tema vid. GARCÍA CARACUEL, María. “Los beneficios fiscales como técnica de estimulación a la protección del medioambiente”. En: SÁNCHEZ GALIANA, José A. coord. *Estudios sobre beneficios fiscales en el sistema tributario español*. Marcial Pons, 2008, Madrid, pp. 193 y ss.

<sup>16</sup> Para una ampliación de este tema remitimos a lo expuesto en GALARZA, César J. *La tributación de los actos ilícitos*. Aranzadi, Pamplona, 2005.

de máxima del Estado es la no realización por parte de los ciudadanos de conductas contaminantes susceptibles de tributación.

En el campo de la tributación autonómica y local de España contamos con numerosos ejemplos de tributos aplicados, con mayor o menor éxito, con una -a veces, pretendida- finalidad proteccionista del medioambiente. Entre los ejemplos más resonantes encontramos al “Canon sobre Actividades de Riesgo de la Comunidad Autónoma de Cataluña”;<sup>17</sup> el “Impuesto Balear sobre Instalaciones que incidan sobre el medioambiente”,<sup>18</sup> el “Canon de Saneamiento y Depuración de la Comunidad Autónoma de La Rioja”,<sup>19</sup> el “Impuesto Sobre Vertidos al Mar de la Comunidad Autónoma de Murcia”,<sup>20</sup> el “Impuesto Gallego sobre la Contaminación Atmosférica”,<sup>21</sup> el “Impuesto sobre Instalaciones que Incidan en el Medioambiente de la Comunidad Autónoma de Extremadura”;<sup>22</sup> el “Impuesto Sobre determinadas Actividades que Inciden sobre el Medioambiente de la Comunidad de Castilla-La Mancha”;<sup>23</sup> el “Impuesto Balear sobre estancias en Empresas Turísticas de alojamiento”, conocido como “Ecotasa balear”,<sup>24</sup> y los distintos impuestos sobre infrutilización de la tierra, sobre solares sin edificar y viviendas desocupadas (Andalucía, Extremadura, Asturias, Navarra),<sup>25</sup> por solo

---

<sup>17</sup> Ley 4/1997, del 20 de mayo.

<sup>18</sup> Ley 12/1991, de 20 de diciembre. Este gravamen fue declarado inconstitucional por el Tribunal Constitucional español, en Sentencia 289/2000, del 30 de noviembre (RTC 2000,589).

<sup>19</sup> Ley 7/1994, del 19 de julio.

<sup>20</sup> Ley 1/1995, del 8 de marzo.

<sup>21</sup> Ley 12/1995, del 29 de diciembre

<sup>22</sup> Ley 7/1997, del 29 de mayo; el mismo fue declarado inconstitucional por la STC 179/2006, del 13 de junio (RTC 2006,179).

<sup>23</sup> Ley 11/2000, del 26 de diciembre.

<sup>24</sup> Ley 7/2001, del 23 de abril; este impuesto fue objeto de un recurso de inconstitucionalidad (número 4407-2001) promovido por el abogado del Estado. El Tribunal Constitucional, por Auto del 15 de enero de 2002, acordó el levantamiento de la suspensión de la vigencia de la Ley reguladora del mismo (7/2001). Posteriormente, sin embargo, la Ley fue derogada por el artículo único de la Ley 7/2002, de 22 de octubre. (RUIZ GARIJO, M., “La jurisprudencia de órganos jurisdiccionales distintos al Tribunal Constitucional en materia medioambiental”. En: VV.AA, *Tratado de tributación Medioambiental*. Vol. I, Ob. Cit., pp. 243 ss.).

<sup>25</sup> Al respecto vid. VILLAR EZCURRA, Marta; GOROSPE OVIEDO, Juan Ignacio y

mencionar algunos de ellos.<sup>26</sup>

En línea con lo antedicho, cabe agregar que la fiscalidad puede constituir una conveniente herramienta para lograr el cumplimiento de lo preceptuado por las normas constitucionales, trátase del artículo 45 de la Constitución Española<sup>27</sup> o del artículo 41<sup>28</sup> de la Carta Magna de la

---

PÉREZ DE AYALA BECERRIL, Miguel. "Impuestos sobre infrutilización de la tierra, sobre solares sin edificar y viviendas desocupadas". En: HERRERA MOLINA, Pedro (Dir.) *Tributos locales y autonómicos*. Thomson - Aranzadi, Navarra, 2006, pp. 511 y ss.

<sup>26</sup> Para una ampliación del tema vid. ADAME MARTÍNEZ, Francisco. "Los tributos ecológicos de las Comunidades Autónomas". En: *Estudios Regionales* N° 37, (1993), pp. 15-53; ANTON ANTON, Alvaro y BILBAO ESTRADA, Iñaki. "La coordinación del comercio de derechos de emisión y los impuestos autonómicos sobre emisiones atmosféricas: ¿un supuesto de ayuda de estado ilegal no compatible?". En: *Documentos. Instituto de Estudios Fiscales*. N° 16/08; DE LA HUCHA CELADOR, Fernando. "El poder tributario en las Comunidades Autónomas". En: *Tratado de Tributación Ambiental*. Vol. I, Ob. Cit., pp. 285 Y ss.; ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto. "La jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia de Tributación Ambiental". En: VV.AA, *Tratado de tributación medioambiental*. Vol. I, Ob. Cit., pp. 213 y ss.; GAGO, Alberto; LABANDEIRA, Xavier y RODRÍGUEZ, Miguel. "Cambio climático, mercados de emisiones y reformas fiscales verdes". En: VV.AA, *Los nuevos retos de la Fiscalidad*. Instituto Universitario de Estudios Fiscales y Financieros - Thomson - Civitas, pp. 107 y ss.; GARCÍA CARRETERO, Belén. "Un análisis crítico sobre la nueva tasa por prestación del servicio de gestión de residuos urbanos del Ayuntamiento de Madrid". En: *Quincena Fiscal*. N° 10, Mayo II, 2009, pp. 13 a 1; LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos María. "La protección del medioambiente y el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica". En: *Nueva Fiscalidad*. N° 1-2007, Enero 2007, passim; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús. "La gestión de los impuesto ecológicos andaluces". En: *Noticias de la Unión Europea*. N° 261, 2006 (ejemplar dedicado a la tributación medioambiental en Andalucía), pp. 55-66; Ídem. "Los tributos portuarios en Galicia: medidas dirigidas a la protección del medio ambiente". En: *Noticias de la Unión Europea*. N° 274, 2007 (ejemplar dedicado a la tributación medioambiental en Galicia), pp. 113-124; ROZAS VALDÉS, José A. "Riesgo de contaminar y tributos autonómicos". *Quincena fiscal: Revista de actualidad fiscal*. N° 2, 2006, pp. 11-34; Ídem. "El impuesto gallego sobre la contaminación atmosférica". En: *Revista de derecho financiero y de hacienda pública*. Vol. 47, N° 246, 1997, pp. 943-968; entre otros.

<sup>27</sup> Éste prescribe lo siguiente: "1. Todos tienen el derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona, así como el deber de conservarlo. 2. Los poderes públicos velarán por la utilización racional de todos los recursos naturales, con el fin de proteger y mejorar la calidad de la vida y defender

República Argentina, mediante dos vías concretas, a saber:

- a) mediante el establecimiento de beneficios fiscales u otros elementos de estímulo, para aquellas actuaciones e inversiones dirigidas a frenar el calentamiento global y/o promover el desarrollo “limpio”; o
- b) a través de la censura de conductas contrarias al medioambiente, por medio de la aplicación de gravámenes.

### **III. LAS HACIENDAS LOCALES Y SUS FACULTADES PARA APLICAR TRIBUTOS “VERDES”**

En lo que respecta a las atribuciones de las haciendas locales para el establecimiento de este tipo de medidas de carácter tributario, debemos decir que en España, si bien los municipios tienen competencia para entender en cuestiones medioambientales,<sup>29</sup> resulta acotada su capacidad para utilizar instrumentos tributarios en dicho sentido, puesto que sus facultades legislativas en la materia se encuentran limitadas a la implementación de los tributos reconocidos por el Estado y las Comunidades Autónomas. En tal sentido, la Ley Reguladora de

---

*y restaurar el medio ambiente, apoyándose en la indispensable solidaridad colectiva. 3. Para quienes violen lo dispuesto en el apartado anterior, en los términos que la Ley fije se establecerán sanciones penales o, en su caso, administrativas, así como la obligación de reparar el daño causado”.*

<sup>28</sup> El mismo estatuye: “*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 complementarlas, sin que aquéllas alteren las jurisdicciones locales.*

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

<sup>29</sup> Cfr. Artículos 25, 26 y 28 de la Ley de Bases del Régimen Local 7/1985, del 2 de abril.

Haciendas Locales<sup>30</sup> (de ahora en más LRHL) sólo realiza algunas referencias concretas a tales gravámenes: a la Tasa de Alcantarillado y Recogida de Basuras, a las tasas derivadas del Reglamento de actividades molestas, insalubres, nocivas y peligrosas, a la eventual utilización de contribuciones especiales para ciertos fines relacionados y a algunas exenciones parciales en determinados impuestos.<sup>31</sup>

---

<sup>30</sup> Texto refundido aprobado por RD L 2/2004, del 5 de marzo.

<sup>31</sup> Cfr. GARCÍA-CARACUAL, María. “Los beneficios fiscales como técnica de estimulación del medioambiente”. En: SÁNCHEZ GALIANA, José Antonio (coord.). *Estudios sobre los beneficios fiscales en el Sistema Tributario Español*. Marcial Pons, Barcelona, 2008, p. 371.

Para un estudio ampliado de la tributación ambiental en el ámbito de las Haciendas Locales vid. GERVOS MAILLO, María Angeles. “Tasas ambientales en España”. En: ALBIÑANA GARCÍA QUINTANA, César y GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. *Estudios en homenaje al Profesor Pérez de Ayala*. Dykinson, Madrid, 2008; GARCÍA CARRETERO, Belén. “Un análisis crítico sobre la nueva tasa por prestación del servicio de gestión de residuos urbanos del Ayuntamiento de Madrid”. En: *Quincena Fiscal*. Nº 10, mayo del 2009, pp. 13 y ss.; GARCÍA MONCÓ, Alfonso. “La tributación ambiental en el ámbito municipal”. En: VV.AA. *Tratado de Tributación Medioambiental*. V. I. Ob. Cit., pp. 363 y ss.; ORON MORATAN, Germán. “Fiscalidad Ambiental: la ecotasa”. En: *Comité Econòmic i Social de la Comunitat Valenciana*. (en línea) Disponible en: <http://www.ces.gva.es/pdf/conferencias/05/conferencia1.pdf>; PUIG VENTOSA, Ignasi. “Fiscalidad Ambiental y gestión de residuos”. En: VV.AA. *Tratado de Tributación Medioambiental*. V. II. Ob. Cit., pp. 1303 ss.; ROMANO, D.; BARRENECHEA, P. y LÓPEZ RAMÓN, F. “La aplicación de tasas y cánones locales a la recogida de residuos domésticos: competencias y practicas de las autoridades locales europeas / Asociación de Ciudades para el Reciclaje”. En: ROMANO, D. y BARRENECHEA, P. (Coord.). *Instrumentos económicos para la prevención y el reciclaje de los residuos urbanos*. Fundación Ecología y Desarrollo, Zaragoza, 2001; ROZAS VALDÉS, J. A. “Haciendas Locales y Medio Ambiente”. En: *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*. Año Nº 13, Nº 2, 1997, pp. 513-534; ROSEMBUJ, T. “Tributos ecológicos en el ámbito municipal”. En: *Impuestos II*. 1996, pp. 401 y ss.; UITP. “La movilidad urbana y la tasa por congestión del tráfico”. En: *Focus*. Junio 2007 pp. 1 y ss.; VILLAR EZCURRA, M., “La fiscalidad al servicio de la eliminación de los residuos urbanos”. En: *Noticias de la Unión Europea*. Nº 193, 2001, pp. 99-124; VILLAR EZCURRA, M. y ALBIÑANA GARCÍA QUINTANA, C. “Los impuestos ecológicos ante el Ordenamiento Constitucional Español”. En: *Revista de Contabilidad y Tributación*. Nº 197-198, agosto-septiembre 1999, pp. 55 y ss.; YÁBAR STERLING, A. y HERRERA MOLINA, P. “Tributos locales y cargas como instrumentos de movilidad sostenible en las grandes metrópolis españolas”. En: *M+A, revista electrónica de medioambiente*. Nº 5, 2008; entre otros.

Acerca de las facultades de los municipios argentinos de dictar normas en materia de medio ambiente, cabe recordar previamente que, en este ámbito, las facultades son concurrentes entre la Nación y las provincias, con un criterio de complementariedad por el cual, corresponde a la primera el dictado de la normativa que incluya niveles mínimos de protección<sup>32</sup> y, a las segundas, las facultades de complementar y enriquecer dicha normativa, no pudiendo legislar por debajo de tales niveles mínimos.<sup>33</sup> Puede advertirse al respecto cierta similitud con el sistema español, de leyes de base y “complemento”.<sup>34</sup> Por su parte, cada Constitución provincial del país rioplatense reconoce determinadas potestades y competencias que los municipios desarrollan en sus respectivas cartas orgánicas, sin existir uniformidad de criterios al respecto.<sup>35</sup>

---

<sup>32</sup> En este sentido, la Ley 25.675, en su artículo 1 dispone: “La presente ley establece los presupuestos mínimos para el logro de una gestión sustentable y adecuada del ambiente, la preservación y protección de la diversidad biológica y la implementación del desarrollo sustentable”.

<sup>33</sup> Cfr. CERRO, María Marta. “El federalismo de cooperación en relación con la materia ambiental”. En: *Articulación de las competencias ambientales en la Nación y en las Provincias del NOA*; VV.AA. Editorial Universidad Nacional de Tucumán; S.M. de Tucumán, Argentina, p. 59.

<sup>34</sup> Sobre el particular, se ha dicho que el sistema español es de “bases y desarrollo”, en el que rige como criterio de articulación normativa el principio de competencia y no de jerarquía. (Cfr. ESAÍN, J. A. “Competencias ambientales y federalismo. La complementariedad maximizante ha llegado a la Justicia”. En: *Revista de Derecho Ambiental*. N° 6, abril/junio 2006, Buenos Aires, Lexis Nexis, p. 198 y ss.).

<sup>35</sup> Por lo tanto, se ha sostenido que “(...) mientras las relaciones federales entre provincias y nación van desde aquéllas hacia ésta, delegando unas competencias y reservando otras, las articulaciones entre provincias y municipios parten de un reconocimiento o delegación de competencias desde las primeras hacia éstos”. En este sentido, respecto de las constituciones provinciales del noroeste de la Argentina se ha dicho que las mismas no son uniformes en la atribución de competencias municipales sobre medio ambiente. Por ejemplo, aunque las Constituciones de Catamarca, Salta, Tucumán y Santiago del Estero prevén este título competencial, “(...) está sujeto a la determinación de la ley provincial -es el caso de Tucumán- o se asigna a los municipios ‘sin perjuicio’ de las atribuciones provinciales”. Se trata, según se agrega, “(...) de una atribución de tipo más bien residual y sujeta a que la provincia no ejerza sus facultades o a que delimite la actuación municipal mediante una ley”. (Cfr. VEGA DE DÍAZ RICCI, Ana María.

En tanto, en lo que hace a la potestad tributaria de los citados entes municipales en la República Argentina, cabe partir de la base de que los mismos gozan de una autonomía de carácter relativo,<sup>36</sup> puesto que sus facultades en la materia dependerán, por un lado, de lo que estatuya cada Estado miembro, de lo que se disponga en su respectiva Constitución Provincial, así como del alcance y contenido que ésta le otorgue.<sup>37</sup> Por otra parte, el Régimen de Coparticipación Federal establecido por la Ley 23.548 (y sus modificaciones) ha proyectado sus obligaciones a los municipios, coartando asimismo la posibilidad de que tales jurisdicciones -durante la vigencia de dicha ley convenio- establezcan tributos

---

“Las competencias normativas y de gestión medioambiental en la Constitución Nacional y en las Constituciones Provinciales”. En: *Articulación de las competencias ambientales en la Nación y en las Provincias del NOA*. VVAA. Editorial Universidad Nacional de Tucumán; S.M. de Tucumán, Argentina, p. 67).

<sup>36</sup> Luego de la reforma constitucional de 1994, el artículo 123 de dicho plexo estableció que “Cada provincia dicta su propia constitución, conforme a lo dispuesto por el artículo 5, asegurando la autonomía municipal y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero”. Respecto de su interpretación, se ha dicho lo siguiente: “el precepto recogido en la Carta Magna no ha alterado sustancialmente las potestades tributarias de los municipios provinciales; b) la autonomía de dichos entes locales, en ningún caso, puede equipararse a la que la misma Constitución, desde 1853, les reconoce a las provincias; c) los estados provinciales podrán seguir concluyendo acuerdos entre sí y con la Nación en su nombre y en representación de sus municipalidades, incluso en materia tributaria, y d) el Régimen de Coparticipación Federal, como el Convenio Multilateral para evitar la doble imposición en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, siguen proyectando sus obligaciones sobre los municipios y su eficacia no se ha visto afectada un ápice por la reforma constitucional (...)”. (Cfr. CA-SÁS, José O.; “La Carta Magna y los tributos locales”. Nota al libro de Enrique BULIT GOÑI publicada en *El Derecho* - Suplemento de Derecho Tributario de fecha 6/10/2009, p. 1 y ss.; en dicha nota, el primer autor resume la posición del segundo de ellos respecto de esta cuestión, coincidiendo abiertamente con la misma).

<sup>37</sup> Sobre el particular, vid. COGORNO, Juan P. “La matriz tributaria municipal. El límite provincial a la potestad municipal”. *Rev. Impuestos* 13-2009, p. 974 y ss. En dicho trabajo puede encontrarse, entre otras cosas, un completo cuadro sinóptico que contiene: la naturaleza jurídica que cada provincia atribuye a sus respectivos municipios, así como también las normas de sus respectivas Constituciones que admiten o no el cobro de impuestos, la existencia de normas de compatibilidad tributaria contenidas en tales plexos constitucionales, sus leyes orgánicas municipales y en las leyes de coparticipación interna.



que se opongan a lo prescripto por dicha normativa.<sup>38</sup> En este sentido, la autoridad de aplicación de la citada Ley -Comisión Federal de Impuestos- como las Comisiones Arbitral y Plenaria han resuelto reiteradamente que las municipalidades de provincias están plenamente obligadas por los regímenes a los que se han adherido sus respectivas provincias, en el caso, el régimen de coparticipación federal de tributos nacionales.<sup>39</sup>

---

<sup>38</sup> La citada Ley 23.548 constituye una de las herramientas de armonización tributaria, atribuyendo y/o limitando la potestad tributaria de las provincias y sus municipios. En tal sentido, dice su artículo 9:

*“(...) La adhesión de cada provincia se efectuará mediante una ley que disponga:*

- a) Que acepta el régimen de esta Ley sin limitaciones ni reservas.*
- b) Que se obliga a no aplicar por sí y a que los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no autárquicos, no apliquen gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por esta Ley.*

*En cumplimiento de esta obligación no se gravarán por vía de impuestos, tasas, contribuciones u otros tributos, cualquiera fuere su característica o denominación, las materias imponibles sujetas a los impuestos nacionales distribuidos ni las materias primas utilizadas en la elaboración de productos sujetos a los tributos a que se refiere esta ley, esta obligación no alcanza a las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados, salvo lo dispuesto en el párrafo siguiente.*

*Las actividades, bienes y elementos vinculados a la producción, comercialización, almacenamiento, transporte, circulación, venta, expendio o consumo de los bienes sujetos a impuestos internos específicos a los consumos y las materias primas o productos utilizados en su elaboración, tampoco se gravarán con una imposición proporcionalmente mayor -cualquiera fuere su característica o denominación- que la aplicada a actividades, bienes y elementos vinculados con bienes y servicios análogos o similares y no sujetos a impuestos internos específicos a los consumos. El expendio al por menor de vinos y bebidas alcohólicas podrá, no obstante, ser objeto de una imposición diferencial en jurisdicciones locales. De la obligación a que se refieren los dos primeros párrafos de este inciso se excluyen expresamente los impuestos provinciales sobre la propiedad inmobiliaria, sobre los ingresos brutos, sobre la propiedad, radicación, circulación o transferencia de automotores, de sellos y transmisión gratuita de bienes, y los impuestos o tasas provinciales y/o municipales vigentes al 31/12/84 que tuvieran afectación a obras y/o inversiones, provinciales o municipales dispuestas en las normas de creación del gravamen, de conformidad con lo establecido en los apartados siguientes (...).”*

<sup>39</sup> Entre otras, Resoluciones 61/88, 142/97 de la Comisión Federal de Impuestos y Resoluciones 2/82 de la Comisión Arbitral, confirmada por la Comisión Plenaria el 11/11/82.

Por lo tanto, sin perjuicio de los numerosos y generalizados excesos de parte de las jurisdicciones municipales -a los que nos encontramos bastante acostumbrados- respecto de la extralimitación de sus potestades en materia tributaria, jurídicamente podemos afirmar que, en buena medida, las mismas se encuentran actualmente bastante acotadas por el régimen jurídico vigente.<sup>40</sup>

Dentro de este contexto normativo, vale señalar que en el ámbito municipal de la República Argentina si bien no existe un desarrollo importante de los denominados tributos “verdes” o “ecológicos”, aquellos que más se verifican en ese nivel son aquellas tasas que se cobran para retribuir la prestación de servicios medioambientales (o ligados al medioambiente, por la materia que regulan) tales como la recaudación y gestión de residuos, el tratamiento de efluentes, el saneamiento y distribución de agua potable o el control de una actividad,<sup>41</sup> tal como se verá más adelante en el presente trabajo.

Un aspecto que no debería ser perdido de vista es que si bien la “tributación verde” tiene un claro propósito de protección del medio ambiente, al incentivar un desarrollo sustentable “limpio”, en algunos, este tipo de mecanismos puede traer aparejado también un fin fiscal o recaudatorio. Y esto constituye -sin lugar a dudas- un riesgo latente en las haciendas locales, dada la escasa capacidad legislativa con que -como vimos- cuentan las mismas para establecer tributos y sus crecientes necesidades presupuestarias, produciéndose en muchas oportunidades la desnaturalización del concepto de tasa y la utilización de la misma para camuflar verdaderos impuestos con fines de recaudación.<sup>42</sup> Un

---

<sup>40</sup> CASÁS agrega al respecto que “(...) además de lo semántico -ya que algunos pueden hablar de autonomía restringida, y otros de autarquía amplia-, ontológicamente ya no es un tema opinable ‘si los municipios están facultados para instituir impuestos a tenor de la Constitución vigente’, más allá de que tal posibilidad se vea, a menudo, impedida por restricciones establecidas en normas de ‘derecho intrafederal’, por las constituciones provinciales o por las respectivas leyes orgánicas que han sancionado las legislaturas en esta materia”. (CASÁS, José O. Ob. Cit., en la nota 36).

<sup>41</sup> Cfr. GANDUR, Sergio. Ob. Cit., en la nota 8; p. 321.

<sup>42</sup> Entendemos por tasa a “(...) aquel tributo cuyo hecho imponible consiste en la realización de una actividad por la Administración que se refiere, afecta o beneficia al sujeto pasivo” (FERREIRO LAPATZA, Juan J. *Curso de Derecho Financiero*

ejemplo de ello puede advertirse en la existencia, en España, de tasas por servicios vinculados al medioambiente en las que lo cobrado en concepto de tributo, además de solventar el costo del servicio, también sirve para funcionar como principal medio de financiamiento en la mejora del mismo. Estas apreciaciones pueden parecer una exquisitez en la Argentina, donde todos los días nos sorprendemos con la creación de impuestos bajo la denominación jurídica de tasas, destinados a satisfacer finalidades que distan claramente de los objetivos para los que supuestamente fueron establecidos. En casos de “menor gravedad” que se verifican en el país rioplatense, lo recaudado para muchas tasas se utiliza no sólo para solventar el costo del servicio, sino también para otras necesidades.

A continuación, creemos oportuno realizar un breve análisis de los actuales tributos de competencia municipal en el ámbito español, ya que en los mismos encontramos hoy en día algunas -aunque, a nuestro criterio, escasas- medidas de corte ambiental que pueden servir de guía -para aprender tanto de sus aciertos como de sus errores- y de referen-

---

*Español*. Vol. 24º; ed. corregida y puesta al día. Derecho Financiero, Marcial Pons, Barcelona- Madrid, 2004, p. 208). En la Argentina, la Corte Suprema de Justicia de la Nación tiene dicho desde ya hace varios años que las tasas se aplican como contraprestación por un servicio “(...) concreta, efectiva e individualizadamente prestado por el Estado respecto del contribuyente” (CSJN, “Compañía Química vs. Municipalidad de Tucumán s/ recurso contencioso administrativo”; 5/09/89). No obstante, existen sobrados casos -cada vez más- de municipios que crean gravámenes bajo el pretendido ropaje de las tasas, con el objeto de superar las limitaciones que el régimen jurídico vigente les impone para crear otros tributos. Debido a ello y a otros conocidos excesos, nuestro más alto Tribunal ha debido reiterar en los últimos tiempos que la tasa es una especie del género de los tributos, diferenciada de los impuestos y de las contribuciones especiales, y que su nota distintiva es que el presupuesto de procedencia consiste en la prestación efectiva, real, concreta, al sujeto obligado o a sus bienes o cosas o actos, de un servicio público divisible por parte del Estado. Y que su monto debe guardar razonable y discreta proporción con el costo, aunque sea global, del referido servicio prestado (CSJN, “Laboratorios Raffo S.A. c. Municipalidad de Córdoba”; 23/06/2009; con comentario de BULIT GOÑI, Enrique. “La Corte reitera su buena doctrina sobre las tasas municipales”; La Ley 2009-D, p. 432 y ss.). Se han escrito ríos de tinta en el ámbito doctrinario sobre tales excesos de los municipios -que tienen origen en una desesperada situación de necesidad presupuestaria, producto de un sistema que, vale reconocer, no les otorga demasiadas herramientas- y sobre la reacción -o, en algunos casos, “no reacción”- de los tribunales.

cia para futuras modificaciones legislativas en los municipios de la Argentina y otros países latinoamericanos.

### **III.1. Impuestos locales en el ámbito español y su relación con el medioambiente**

#### **III.1.a) Impuesto Sobre Bienes Inmuebles (IBI)**

Conforme lo establece el artículo 60 de la LRHL, el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) es un tributo directo de carácter real que grava el valor de los bienes inmuebles. El hecho imponible del mismo esta constituido por la *titularidad* de los derechos sobre una concesión administrativa, sobre el mismo inmueble o los servicios públicos a que se hallen afectos, o los derechos reales de superficie o usufructo, o el derecho de propiedad, o los bienes rústicos y urbanos o de características especiales.<sup>43</sup> Así, dicho hecho imponible presenta como *elemento objetivo* el bien inmueble rústico, urbano o de características especiales,<sup>44</sup> pero la norma no se encarga de definir expresamente en cada caso el bien gravado, ya que al margen de las menciones al concepto de suelo

---

<sup>43</sup> Como señalan algunos autores (vid. MARTÍN QUERALT Juan. *et alteri*, *Curso de Derecho financiero y Tributario*. 12 Ed., Tecnos, Madrid, 2001, pp. 668 y 669) la calificación de los bienes inmuebles en rústicos y urbanos tiene fundamental importancia y rebasa incluso al IBI, donde sufren tipos de gravámenes distintos, para proyectarse al sistema tributario local y al sistema tributario estatal, cuyos impuestos principales, como IRPF, IP y otros, adoptan la calificación otorgada al inmueble a efectos del IBI.

<sup>44</sup> Para GARCÍA NOVOA "(...) *el elemento objetivo del hecho imponible en el IBI no es otro que los bienes inmuebles, circunstancia que es, al margen de su vinculación con una persona, la situación base indicativa de capacidad económica tipificada por la norma tributaria*". Pero los bienes inmuebles, agrega, "(...) *como bienes con contenido económico, no pueden entenderse jurídicamente si no es en relación al expediente de los derechos reales, considerados como verdadero elemento dogmático de la organización del Derecho de cosas*". Por tanto, señala, "(...) *la lógica impone considerar como hecho imponible del IBI los derechos reales -aquellos que el legislador considere oportuno- que recaen o pueden recaer sobre los bienes inmuebles*". Este autor describe que "(l)a LRHL ha optado por los derechos reales de propiedad, usufructo, superficie y por las concesiones administrativas que puedan recaer sobre los inmuebles". ("El impuesto sobre Bienes Inmuebles, Hecho imponible. Sujetos pasivos. Exenciones". En: VV.AA, FERREIRO LAPATZA, J. (Dir.) *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*. Marcial Pons, Madrid, 1993, p. 591).

urbano o suelo rústico, la LRHL realiza una remisión completa a los preceptos reguladores del Catastro Inmobiliario.

Con relación al *elemento subjetivo* del hecho imponible del impuesto se consolida con la especial situación de *titularidad* del contribuyente sobre cada uno de los bienes mencionados. Vemos entonces que del mismo texto de la LRHL es posible inferir que la configuración del hecho imponible requiere de la presencia del instituto jurídico de la *propiedad* o de la *titularidad* del bien sujeto a gravamen. Esto resulta relevante a los fines de nuestro estudio ya que la titularidad es un aspecto que intentan evitar gravar las Comunidades Autónomas (aun cuando se trate de tributos que recaigan sobre similares hechos o circunstancias) en algunos tributos ambientales de competencia autonómica, a fin de no producir el efecto de doble imposición que invalidaría la aplicación del tributo.

Específicamente, en el ámbito de protección al medioambiente, el IBI prevé una exención al pago del impuesto para la superficie de los montes en que se realicen repoblaciones forestales o regeneración de masas arboladas sujetas a proyectos de ordenación, o planes técnicos aprobados por la Administración forestal. Esta exención tiene una duración de 15 años, contados a partir del período impositivo siguiente a aquel en que se realice su solicitud.<sup>45</sup> Como bien señalan Jesús Rodríguez Márquez y M<sup>a</sup> Teresa Carrascal, la justificación de esta exención se encuentra en el deseo de favorecer las políticas de repoblación forestal.<sup>46</sup>

Asimismo la LRHL establece que las ordenanzas fiscales podrán regular una bonificación de hasta el 50% de la cuota íntegra del impuesto para los bienes inmuebles en los que se hayan instalado sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía proveniente del sol, pero la aplicación de esta bonificación estará condicionada a que las instalaciones para la producción de calor incluyan colectores que dispongan de la correspondiente homologación por la Administración competente. Los demás aspectos sustantivos y formales de esta boni-

---

<sup>45</sup> Cfr. Artículo 62.2.c, LRHL.

<sup>46</sup> Cfr. "El impuesto sobre Bienes Inmuebles". En: HERRERA MOLINA, Pedro. (Dir.) *Tributos locales y autonómicos*. Thomson Aranzadi, Madrid, 2006, p. 171.

ficación se deben especificar en la ordenanza fiscal.<sup>47</sup>

Otra medida ambiental contenida en el aludido plexo legal es la que establece un recargo por inmuebles urbanos de uso residencial desocupados con carácter permanente.<sup>48</sup>

Basta un mero examen de los escasos beneficios fiscales relacionados con la protección del medioambiente establecidos en el IBI para que podamos colegir que, en un ámbito de relación tan directa con los sectores difusos de residencias e instalaciones, debería existir un mayor estímulo para las acciones dirigidas en aquel sentido. Recordemos que, en estos casos, la finalidad recaudatoria debe ceder obligadamente su paso a la finalidad extrafiscal de protección del medioambiente y los municipios deberían poder contar con los tributos como herramientas para ello.

En ese orden de ideas, se echan de menos aquí las exenciones a los inmuebles que contemplen un 100% de funcionamiento a base de energía sostenible (u otras importantes medidas relacionadas con la protección ambiental), o bonificaciones a inmuebles que contengan mecanismos o dispositivos de reducción del consumo de agua, reciclaje o reutilización de residuos, aprovechamiento parcial de energías renovables, utilización de materiales de construcción ecológicos o reciclados, reserva de superficie mínima destinada a plantas, etc.

En esta línea, siguiendo a PUIG VENTOSA, podemos decir que “(...) *dado que los edificios tienen un impacto ambiental variable, en aplicación del principio quien contamina paga, lo deseable sería convertir el impuesto actual en uno basado en la diferenciación tributaria en función de los consumos energéticos previsibles de cada inmueble (y potencialmente de otros impactos ambientales)*”,<sup>49</sup> recordando también, como puntualiza dicho autor, que “(...) *no hay edificio mas insostenible que un*

---

<sup>47</sup> Cfr. Artículo 74.5 LRHL.

<sup>48</sup> Cfr. Artículo 72 LRHL.

<sup>49</sup> Cfr. “El uso de instrumentos económicos para potenciar las energías renovables y el ahorro energético desde el ámbito local”; ponencia presentada a la *Conferencia Europea sobre gestión energética en la administración local, Sesión de trabajo 26/03/03* (en línea) Disponible en: <http://www.ent-consulting.com/articles/Ponencia%20energ%EDa.pdf>.

*edificio vacío, pues contribuye al deterioro de los cascos históricos, la expansión de las ciudades por la periferia, la disminución de densidad local (...)*, etc., por lo que es altamente recomendable que los municipios hagan uso de lo dispuesto por la referida norma de la LRHL.<sup>50</sup>

### **III.1.b) Impuesto sobre las Actividades Económicas (IAE)**

Antes de abordar este impuesto, huelga señalar que tras la reforma de la Ley 51/2002, del 27 de diciembre<sup>51</sup> ha quedado ampliamente limitado el campo de acción del Impuesto a las Actividades Económicas (IAE), que junto a los demás gravámenes locales se haya regulado en la ya mencionada LRHL.<sup>52</sup>

En líneas generales, podemos decir que el IAE es un impuesto *directo, real, objetivo y periódico* que grava el ejercicio en territorio español de actividades empresariales, profesionales o artísticas.<sup>53</sup>

---

<sup>50</sup> Ídem.

<sup>51</sup> BOE del 28/12/02, N° 311. Resulta interesante señalar que según la exposición de motivos de esta Ley (Sección II) tales modificaciones se encuentran “(...) *encombinadas básicamente a eximir del pago de dicho tributo a la mayor parte de los pequeños y medianos negocios, compatibilizando dicha medida con el objetivo de que el impuesto pase a tomar en consideración, para aquellos que continúen sujetos al pago del mismo, las concretas circunstancias económicas del obligado al pago*”.

<sup>52</sup> Artículos 78 al 91.

<sup>53</sup> Este gravamen, si bien desde un principio gozó de un alto grado de rechazo social, vino a sustituir y absorber en su seno a otras figuras impositivas hasta entonces vigentes en el ámbito municipal, como la Licencia Fiscal de Actividades Comerciales e Industriales, la Licencia Fiscal de Actividades Profesionales y Artísticas, el Impuesto Municipal sobre la Publicidad, el Impuesto Municipal sobre Radicación y el Impuesto Municipal sobre Gastos Suntuarios, excepto en la modalidad de éste que grava el aprovechamiento de cotos de caza y pesca. (Cfr. VV.AA., CAYÓN GALIARDO, Antonio. (Dir.) *Los impuestos en España*. 3º Ed, Aranzadi, Navarra, 1998, p. 721).

En opinión de la doctrina tributaria (vid. FERREIRO LAPATZA, José Juan. “Los impuestos de las Corporaciones Locales”. En: VV.AA., *Curso de Derecho tributario. Parte especial. Sistema tributario: Los tributos en particular*. 18ª ed., Marcial Pons, 2002, p. 850; y MARTÍN QUERALT, Juan. *et alteri*, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. 12ª ed., Tecnos, Madrid, 2001, p. 670), este tributo presenta, aparte de un carácter recaudatorio, una naturaleza “censal”, es decir la función de servir de medio para obtener un control completo de quienes

Con relación a los sujetos pasivos del IAE, debemos expresar que si bien la LRHL<sup>54</sup> establece que tendrán este carácter tanto las personas físicas o jurídicas como las entidades a las que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003 del 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), siempre que realicen en territorio nacional cualquiera de las actividades que originan el hecho imponible, también dispone una serie de exenciones al impuesto<sup>55</sup> que, tras las reformas de la Ley 51/2002, hacen que el gravamen pase a exigirse efectivamente sólo a un reducido número de tales sujetos. Ello así ya que, entre otros, se consideran ahora exentos del impuesto a todas las personas físicas y a los sujetos pasivos del IS, a las sociedades civiles y a las entidades del artículo 35.4 de la LGT que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de Euros, quedando entonces actualmente este impuesto -como lo comentáramos *supra*-, en los hechos, muy limitado.

Respecto de la cuantificación de este tributo, la norma no sigue el mecanismo ordinario de una base imponible a la que se aplique un tipo de gravamen, sino que establece directamente una cuota tributaria fija para cada actividad, la cual será devengada por la mera realización de la actividad económica descrita en la norma.<sup>56</sup> La fijación de estas cuotas,

---

ejercen actividades económicas, al configurar un censo de las mismas y de sus titulares que se proyecta sobre el conjunto de los sistemas tributarios, más concretamente sobre los tributos que gravan rendimientos o manifestaciones del ejercicio de actividades. Para otros, sin embargo, tal carácter censal ocupa un lugar meramente secundario y accesorio (existen, además, obligaciones específicas de carácter censal para empresarios o profesionales), ya que es "(...) *el fin recaudatorio el que ha motivado la creación del impuesto*". (Cfr. PAGES I GALTES, J. "El Impuesto sobre Actividades Económicas". En: VV.AA.; dir. por FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Tratado de Derecho financiero y tributario local*. Marcial Pons, Madrid, 1993, p. 760). Esto último quedaría demostrado, según este autor, con la Regla 15ª de la Instrucción del Anexo II ("Tarifas del Impuesto": actualmente reguladas en el Real Decreto Legislativo 1.175/1990, del 28 de septiembre, por el que se aprueban las Tarifas y las Instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas), que exime de presentar declaración alguna en relación al IAE a la generalidad de los sujetos pasivos que tengan asignada cuota cero en las tarifas del impuesto.

<sup>54</sup> Cfr. Artículo 83.

<sup>55</sup> Cfr. Artículo 82.

<sup>56</sup> No cabe entonces su medición, puesto que simplemente se da o no se da; es decir, no admite grados en su realización que precisen mensurarse. (Cfr. MAR-



con el carácter de mínimas, se efectúa en la norma de las Tarifas del Impuesto.<sup>57</sup> Y sobre dichas cuotas se deben aplicar, en todos los casos, un coeficiente de ponderación que se determina en función del importe neto de la cifra de negocios del sujeto pasivo establecido en la Ley.<sup>58</sup> A su vez, las cuotas resultantes pueden ser modificadas por los Ayuntamientos, aplicando éstos una escala de coeficientes que pondere la situación física del local dentro de cada término municipal, atendiendo a la categoría de la calle en que se radique el contribuyente.<sup>59</sup>

En lo relacionado con la gestión de impuesto, el Estado se reserva la formación de la Matrícula de contribuyentes;<sup>60</sup> y ello significa hacerse cargo de igual modo de la calificación de actividades y del señalamiento de cuotas, como también, en general, de la gestión censal del tributo, sin perjuicio de la posibilidad de efectuar una delegación en las Corporaciones que lo soliciten. Para posibilitar dicha función, los sujetos pasivos deben presentar, antes de iniciarse la misma, la declaración censal de alta en la actividad, como así también las oportunas declaraciones censales de variación, modificación o baja por cambios físicos, económicos o jurídicos en la actividad.<sup>61</sup> Además de ello, la formación de la matrícula del tributo, la calificación de las actividades económicas, el señalamiento de las cuotas correspondientes y, en general, la gestión censal del gravamen también se lleva a cabo por la Administración tributaria del Estado.<sup>62</sup> Recién una vez formalizada la Matrícula, el Ayuntamiento respectivo es competente para realizar gestión tributaria del IAE, abarcando esta función la liquidación, la recaudación y el reconocimiento o denegación de exenciones, pero no la inspección, que se mantiene como competencia estatal, salvo en el caso en que existiese delegación.<sup>63</sup>

---

TÍN QUERALT, J. *et alteri*. *Curso de Derecho...*, Ob. Cit., p. 672).

<sup>57</sup> Conforme las bases establecidas en el artículo 85 de la LRHL.

<sup>58</sup> Cfr. Artículo 86 LRHL.

<sup>59</sup> Cfr. Artículo 87 LRHL. Cabe acotar que han desaparecido el coeficiente por la razón de la población y el índice de situación, los que han sido sustituidos por un único coeficiente.

<sup>60</sup> Cfr. Artículo 91 LRHL.

<sup>61</sup> Cfr. Artículo 90.2 LRHL.

<sup>62</sup> Cfr. Artículo 91.1 LRHL.

<sup>63</sup> Artículos 91.2 y 3 LRHL. (Cfr. MARTÍN QUERALT, J. *et alteri*, *Curso de Dere-*

En lo que respecta al hecho imponible, a éste se lo define como el *mero ejercicio en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas*, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las Tarifas del Impuesto.<sup>64</sup> De este modo, el *aspecto objetivo* del hecho imponible de este tributo está constituido por las actividades empresariales, profesionales y artísticas, y su *aspecto subjetivo* por el mero ejercicio de las mismas por parte de los sujetos pasivos.

Ahora bien, en el ámbito de protección al medioambiente el IAE, la ley contempla algunas bonificaciones. Existe una de ellas, de hasta el 50% de la cuota correspondiente, para los sujetos pasivos que: a) tributen por cuota municipal y que utilicen o produzcan energía a partir de instalaciones para el aprovechamiento de energías renovables o sistemas de cogeneración (la misma ley establece, por un lado, que a estos efectos se considerarán instalaciones para el aprovechamiento de las energías renovables las contempladas y definidas como tales en el Plan de Fomento de las Energías Renovables y, por el otro, que se entenderán como sistemas de cogeneración a los equipos e instalaciones que permitan la producción conjunta de electricidad y energía térmica útil), o b) que realicen sus actividades industriales, desde el inicio de su actividad o por traslado posterior, en locales o instalaciones alejadas de las zonas más pobladas del término municipal, o c) que establezcan un plan de transporte para sus trabajadores que tenga por objeto reducir el consumo de energía y las emisiones causadas por el desplazamiento al lugar del puesto de trabajo y fomentar el empleo de los medios de transporte más eficientes, como el transporte colectivo o el compartido.<sup>65</sup>

Ahora bien, teniendo en cuenta las limitaciones actuales en la aplicación del IAE y que éste, en los hechos, se aplica a las empresas e instituciones con un mediano a grande volumen de negocios o determinado movimiento económico, encontramos muy oportunas las bonificaciones establecidas. Es cierto, sin embargo, que las mismas podrían ampliarse a otros tipos de actividades relacionadas con la reducción de la contaminación o con el aprovechamiento de energías renovables,

---

cho..., Ob. Cit., p. 672).

<sup>64</sup> Cfr. Artículo 78.

<sup>65</sup> Cfr. Artículo 88.2.b LRHL.

como así también podrían establecerse sanciones (como ser la elevación considerable de tipos) para aquellos que realizan actividades netamente contaminantes, a efectos de realizar una reconducción de la industria hacia un modo de producción sostenible, lográndose así que el sector empresario no se plantee la disyuntiva respecto de si le “sale mas barato” pagar el impuesto o realizar la actividad de un modo más sostenible.

### **III.1.c) Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM)**

El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM) es un tributo directo que grava la titularidad de los vehículos de esta naturaleza, aptos para circular por las vías públicas, cualesquiera que sean su clase y categoría,<sup>66</sup> en tanto que se considera vehículo apto para la circulación el que hubiera sido matriculado en los registros públicos correspondientes, en tanto no se hubiese causado la baja en éstos. A los efectos de este impuesto, también se considerarán aptos a aquellos vehículos provistos de permisos temporales y matrícula turística.

El hecho imponible del IVTM se conforma entonces por la titularidad de los referidos vehículos;<sup>67</sup> es decir, el elemento objetivo del hecho imponible de este impuesto es el vehículo de tracción mecánica.

Un aspecto a ser destacado es que si bien la LRHL dispone cuándo los vehículos se consideran aptos para la circulación, no establece a qué se refiere con el término “vehículos de tracción mecánica”. Por ello, la doctrina tributaria ha entendido que dicho vacío legal debe ser cubierto con una interpretación del contexto general de la norma,<sup>68</sup> siendo necesario entonces recurrir al artículo 95 de la LRHL que, al establecer el cuadro de las tarifas del impuesto, detalla las clases de vehículos a los que se les aplica (turismo, autobuses, camiones, tractores, remolques, semirremolques arrastrados por vehículos de tracción mecánica y otros vehículos -ciclomotores y motocicletas-).

---

<sup>66</sup> Cfr. Artículo 92.1 LRHL.

<sup>67</sup> Vid. VV.AA. Dir. por CAYÓN GALIARDO, A. *Los impuestos en...*, Ob. Cit. pp. 710 y 737.

<sup>68</sup> Vid. YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., *La fiscalidad del...*, Ob. Cit., p., 215.

Respecto del *elemento subjetivo* (es decir, aquello que vincula al sujeto pasivo con el elemento objetivo), cabe destacar que el mismo se consolida con la especial situación de *titularidad* del contribuyente del vehículo de tracción mecánica; por lo que la configuración del hecho imponible requiere de la presencia del instituto jurídico de la *propiedad* o de la *titularidad* del bien sujeto a gravamen (nos remitimos en este aspecto a los comentarios realizados en oportunidad de comentar el IBI).

En lo relativo a la tributación medioambiental no podemos dejar de señalar que estamos aquí ante uno de los sectores difusos más comprometidos con la producción de GEI: el transporte. Tales razones nos llevan a esperar, con respecto a este impuesto, un fuerte impulso de medidas tributarias que incentiven la utilización de medios de transporte más sostenibles. En este orden de ideas, entendemos como absolutamente insuficiente lo establecido en la LRHL,<sup>69</sup> en cuanto estatuye que las ordenanzas fiscales podrán regular, sobre la cuota del impuesto, incrementada o no por la aplicación del coeficiente, la bonificación de hasta el 75% en función de la clase de carburante que consuma el vehículo, en razón a la incidencia de la combustión de dicho carburante en el medio ambiente,<sup>70</sup> y de hasta el 75% en función de las características de los motores de los vehículos y su incidencia en el medio ambiente.<sup>71</sup> Bonificaciones éstas que, como ha quedado claro, son potestativas para los municipios, pudiendo los mismos optar por no hacerlas efectivas.

Al igual que en el caso de los impuestos comentados anteriormente -y más en este tributo, dada la especial sensibilidad del sector para con el medioambiente- creemos que la finalidad extrafiscal debería primar por sobre la recaudatoria, estableciéndose una fuerte batería de exenciones y bonificaciones.<sup>72</sup> Ello, sin perjuicio de tipos y alícuotas agravadas en

---

<sup>69</sup> Cfr. Artículo 96.6.

<sup>70</sup> Cfr. Artículo 95.6.a, LRHL.

<sup>71</sup> Cfr. Artículo 95.6.b, LRHL.

<sup>72</sup> En este sentido, se ha resaltado la interesante la iniciativa de Barcelona, que ha llegado al mismo objetivo no por la vía de exención, sino de subvención. En efecto, en la ordenanza fiscal 2002, reguladora de este impuesto (Cfr. Artículo 6), el Ayuntamiento prevé la subvención del 100% de la cuota por una sola vez para los titulares de vehículos que realicen determinados cambios (en concreto, incorporar un catalizador para poder usar gasolina sin plomo o cambiar el aire acondicionado por uno sin CFC) o que posean determinadas características

virtud de la contaminación ambiental producida por los vehículos. Todo ello, a efectos de reconducir la situación de la contaminación en las ciudades con un paso firme y decidido, provocándose la necesaria transformación del transporte urbano (tanto público como privado) para avanzar hacia un verdadero desarrollo sostenible.

Compartimos con PUIG VENTOSA la propuesta de que la LRHL debería “incluir el car sharing entre las modalidades por las que se puede optar a bonificación por razones ambientales, pues es evidente la disminución de impactos ambientales que puede conllevar el uso compartido del automóvil”.<sup>73</sup>

### **III.1.d) Impuesto sobre Construcciones Instalaciones y Obras (ICIO)**

El Impuesto Sobre Construcciones Instalaciones y Obras (ICIO) se encuentra regulado en los artículos 100 a 103 de la LRHL y podemos individualizarlo como un impuesto *indirecto, objetivo, real, de titularidad municipal, facultativo, instantáneo y gestionado*.<sup>74</sup> Es un impuesto *indirecto*, por expresa disposición de la ley y, aunque ello ha generado numerosas críticas por parte de la doctrina tributaria,<sup>75</sup> en esta tipología debería ser ubicado, por lo menos, hasta que una reforma legislativa indique lo contrario. Es *objetivo*, ya que responde a las circunstancias objetivas del hecho imponible sin tomar en cuenta los aspectos subjetivos que afecten a la persona del sujeto pasivo; además, es un impuesto *real*, puesto que no atiende a la capacidad contributiva global del sujeto pasivo, sino sólo a una manifestación de ella, es decir, a la realización de una construcción, instalación u obra. Es también un im-

---

(eléctricos, bimodales o que utilicen biogás, gas natural comprimido, metano, metanol, hidrógeno o derivados de aceites vegetales) (Cfr. PUIG VENTOSA. “El uso de instrumentos...”, Ob. Cit.).

<sup>73</sup> Ídem.

<sup>74</sup> *Ibidem*, pp. 191 y 192.

<sup>75</sup> Pese a la calificación legal en el artículo 100.1, la doctrina entiende que el mismo es directo y que su inclusión legal entre los indirectos se debe a que, a raíz de la aparición de la figura del responsable sustituto, se permite la traslación de la carga tributaria por parte de éste al sujeto pasivo contribuyente. (Cfr. COBO OLVERA, T. “Naturaleza y hechos imponibles de los impuestos municipales”. En: *RHPAL*. N° 63/1991, p. 540; también ver POVEDA BLANCO, Francisco. *Los impuestos municipales*. Tecnos, Madrid, 2000, p. 190).

puesto *proporcional*, en razón de que su tipo consiste en una alícuota fija que se aplica sobre toda la base imponible, sin sufrir variación alguna con su crecimiento o disminución.

El ICIO es un impuesto de *titularidad municipal* y de carácter *facultativo* para los Municipios, ya que la LRHL así lo dispone.<sup>76</sup> Es además de carácter *instantáneo*, debido a que su devengo se produce en el momento de iniciarse la construcción, instalación u obra, y aun cuando no se haya obtenido la correspondiente licencia.<sup>77</sup> Por último, se trata de un impuesto cuya gestión se halla encomendada en su totalidad a la Hacienda Municipal.<sup>78</sup>

Respecto del hecho imponible del ICIO, la LRHL establece que el mismo está constituido por la *realización* dentro del término municipal de *cualquier construcción, instalación u obra* para que se exija obtención de la correspondiente *licencia* de obras o urbanística, se haya conseguido o no dicha licencia, siempre que su expedición corresponda al Ayuntamiento de la imposición.<sup>79</sup>

Según lo expresa la Ley, constituyen sujetos pasivos del ICIO a título de contribuyentes aquellas personas físicas, personas jurídicas o entidades del artículo 35.4 de la LGT que sean dueños de la construcción, instalación u obra, sean o no propietarios del inmueble sobre el que se realice aquella<sup>80</sup> y, en el supuesto de que la construcción, instalación u obra no sea realizada por el sujeto pasivo contribuyente, la norma establece un sustituto, ya que tendrán en ese caso la condición de sujetos pasivos del impuesto quienes simplemente soliciten las correspondientes licencias o realicen las obras.<sup>81</sup>

---

<sup>76</sup> Cfr. Artículo 59.2.

<sup>77</sup> Cfr. Artículo 102.4, LRHL.

<sup>78</sup> Cfr. Artículo 103, LRHL.

<sup>79</sup> Cfr. Artículo 100.1, LRHL.

<sup>80</sup> Cfr. Artículo 100.1, LRHL.

<sup>81</sup> Cfr. Artículo 101.2, LRHL. A efectos de una simplificación terminológica, de aquí en más haremos referencia únicamente a las obras, pero entiéndase al efecto que estamos significando con ello la trilogía de “construcciones, instalaciones y obras” aludidas en la citada LRHL.

Una vez desagregados los distintos componentes del hecho imponible, observamos que el *aspecto objetivo* del mismo se encuentra conformado por las construcciones, instalaciones u obras para las cuales se exija la obtención de *licencia* de obras o urbanística, realizadas dentro del término municipal. El *aspecto subjetivo*, por su parte, si bien no se encuentra fijado en la LRHL, puede ser deducido de la conexión del artículo 100.1 con el 101, referido al sujeto pasivo, conexión de la que se deduce que el aludido aspecto está constituido por la realización de los supuestos del elemento objetivo por parte del *dueño* de los mismos, ya sea persona física, jurídica, o entidad del artículo 35.4 de la LGT y en forma independiente a la posesión o no de la licencia requerida.

Con relación al primero de dichos aspectos, cabe realizar dos apreciaciones. En primer lugar, ha sido criticada por la doctrina la específica alusión a la realización “dentro del término municipal”,<sup>82</sup> en razón de que resulta por demás suficiente el principio general establecido por el artículo 6 apartado a) de la LRHL, que señala que no se pueden someter a gravamen en impuestos municipales a los bienes situados, actividades desarrolladas, ni gastos realizados fuera del territorio de la respectiva entidad. Por otra parte, como resulta obvio, un Ayuntamiento no puede exigir licencia de obras o urbanística por obras realizadas o a realizarse en el ámbito de otro municipio. En segundo lugar, se ha señalado que si bien, en un principio, se supedita el encuadre del hecho imponible a la circunstancia de que para la respectiva obra se exija realmente una licencia de obras o urbanística, se establece también que el hecho imponible se entenderá realizado aún en el caso de no poseer tal licencia. Con esto, quedan claramente fuera del impuesto todas aquellas construcciones, instalaciones u obras para las que no se requiera la correspondiente licencia.<sup>83</sup> Sin embargo, cabe recordar que lo que se grava en el ICIO no es la concesión de la licencia, ya que esto

---

<sup>82</sup> Cfr. COBO OLVERA, Tomás, “Naturaleza y hecho imponible de los impuestos municipales”. En: *RHPAL*. N° 63/1991, p. 543.

<sup>83</sup> Las construcciones, instalaciones y obras que necesitan de licencia de obras o urbanística son las especificadas en la Ley del Suelo dictada por el Estado o por las respectivas Comunidades Autónomas en uso de sus competencias urbanísticas. Por lo tanto, no todas las obras realizadas dentro del Municipio quedarán sujetas al ICIO; y esta distinción ha llevado a autores como POVEDA BLANCO, F. a afirmar que la Ley, en este aspecto, atenta contra los principios de generalidad y equidad tributaria. (Cfr. *Los impuestos...*, Ob. Cit., p. 193).

queda sujeto a la respectiva tasa municipal compatible con el ICIO, sino la actividad de la construcción, limitada a aquellas obras para las que el Ayuntamiento dispone de facultades de policía urbanística.<sup>84</sup>

En razón de lo expuesto, podemos señalar que si bien el Municipio no tendría competencia para instrumentar medida ambiental alguna directamente sobre el impuesto, quedaría una puerta abierta para que pueda hacerlo en la tasa respectiva. Sobre las tasas, nos referiremos más adelante.

Volviendo al elemento subjetivo, sobre éste debemos decir que ya el mismo artículo 101.1 *in fine* de la LRHL establece un concepto legal de “dueño de la construcción, instalación u obra”, al fijar que tendrán tal consideración quienes soporten los gastos o el coste que comporte su realización. A tal efecto, resulta importante destacar que cuando no sea el dueño quien realice la obra, tendrá la consideración de sustituto, quien solicite la licencia o realice aquellas, sin perjuicio de repetir lo pagado por parte del contribuyente. Como han comentado algunos autores,<sup>85</sup> resultaría necesaria la concreción de un sujeto más próximo

---

<sup>84</sup> Cfr. POVEDA BLANCO, F. *Los impuestos...*, Ob. Cit., p. 192. Corresponde aquí hacer un paréntesis, a fin de establecer los alcances de la concesión de la licencia. En primer término, cabe conceptuar a la licencia. En palabras de Tomás Ramón FERNÁNDEZ, podemos decir que “la licencia es una autorización simple, por operación, de carácter real y de naturaleza reglamentada”. Se dice que “(...) es una autorización simple porque su objetivo único es controlar la actividad autorizada y definirla en sus concretos límites”. A su vez, se destaca que “(...) (e)s una autorización por operación porque no crea ningún vínculo estable entre la Administración que la otorga y el sujeto que la recibe, agotándose todos sus efectos al realizarse la actividad a la que se refiere”. Por su parte “(...) (t)iene carácter real porque su único punto de mira es el objeto sobre el que recae, abstracción hecha de las circunstancias personales del sujeto que la pide, de forma que un eventual cambio de las personas resulta del todo irrelevante” (...) “en tanto que una modificación en las condiciones del objeto se considera decisiva”. Asimismo, su naturaleza reglada es, sin duda, su característica más llamativa. A la hora de decidir sobre su otorgamiento “(...) la Administración carece, en efecto, de toda libertad de acción, debiendo ceñirse estrictamente a la comprobación de la conformidad o disconformidad de la actividad proyectada por el solicitante con las disposiciones aplicables, a las que en todo momento debe ajustarse (...)”. (Cfr. FERNÁNDEZ, T. R. *Manual de Derecho urbanístico*. 16ª ed. - “El consultor de los Ayuntamientos y de los juzgados”-, Madrid, 2001, pp. 206 y 207).

<sup>85</sup> Cfr. POVEDA BLANCO, F. *Los impuestos...*, Ob. Cit., p. 197. Para un examen



a la Administración al que se le pueda exigir sin demora el pago del impuesto, sin perjuicio de su posterior repercusión.

Ahora bien, hecha esta somera aproximación al ICIO podemos observar que dicho impuesto comprende, como el IBI, un sector difuso de gran relevancia en la producción de GEI: el ámbito residencial y de instalaciones. En este sentido, ya la LRHL ha querido estimular la adopción de medidas proteccionistas del medioambiente, estableciendo dos instrumentos para ello.

Por un lado, se prevé la exención total del impuesto para la realización de cualquier construcción, instalación u obra de la que sea dueño el Estado, las comunidades autónomas o las entidades locales, que estando sujeta al impuesto, vaya a ser directamente destinada al saneamiento de poblaciones y de sus aguas residuales, aunque su gestión se lleve a cabo por organismos autónomos, tanto si se trata de obras de inversión nueva como de conservación.<sup>86</sup>

Por otra parte, se estatuye una bonificación de hasta el 95% a favor de las construcciones, instalaciones u obras en las que se incorporen sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar. La aplicación de esta bonificación estará condicionada a que las instalaciones para producción de calor incluyan colectores que dispongan de la correspondiente homologación de la Administración competente.<sup>87</sup> Cabe aclarar que la ley estipula que esta bonificación se concretará sobre la cuota resultante de aplicar, en su caso, la bonificación favor de las construcciones, instalaciones u obras que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento del empleo que justifiquen tal declaración.<sup>88</sup>

---

del papel de las empresas constructoras como sujetos pasivos sustitutos del ICIO vid. SALAS SÁNCHEZ, T. *Estudio jurídico del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO)*. Lex Nova, Valladolid, 1996, pp. 251 y ss.

<sup>86</sup> Cfr. Artículo 102.2, LRHL.

<sup>87</sup> Cfr. Artículo 103.2.b, LRHL.

<sup>88</sup> Cfr. Artículo 103.2.a, LRHL. Sobre el tema vid. GARCÍA-CARACUAL, M<sup>a</sup>. "Los beneficios fiscales como...", Ob. Cit., p. 371.

### **III.1.e) Impuesto Sobre el Incremento del Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU)**

Éste es un tributo *directo, real y objetivo*, destinado a gravar la renta generada al transmitente por el incremento del valor del bien de naturaleza urbana transmitido, producido desde su adquisición.<sup>89</sup>

El hecho imponible del IIVTM está constituido por el incremento de valor que experimenten los terrenos de naturaleza urbana, y que se ponga de manifiesto por la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título, o a raíz de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.<sup>90</sup>

Conforme lo establece la LRHL<sup>91</sup> es sujeto pasivo del impuesto a título de contribuyente: 1) en las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título lucrativo, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la LGT que adquiera el terreno o a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate; 2) en las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título oneroso, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la LGT que transmita el terreno, o que constituya o transmita el derecho real de que se trate. En estos últimos supuestos, tendrá la consideración de sujeto pasivo sustituto del contribuyente, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 35.4 de LGT que adquiera el terreno o a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate, cuando el contribuyente sea una persona física no residente en España.

Ahora bien, pese a que este impuesto se encuentra vinculado también al sector difuso residencial, lamentablemente no se observan en el mismo ningún tipo de instrumento o medida tributaria dirigida a estimular la instalación de energías limpias o conservación de espacios verdes, lo cual es de esperarse sea modificado en un futuro cercano. Nos remitimos aquí a lo expuesto de *lege ferenda* en los acápite donde

---

<sup>89</sup> Cfr. Artículo 104.1, LRHL.

<sup>90</sup> Cfr. Artículo 104, LRHL.

<sup>91</sup> Cfr. Artículo 106.

tratamos el IBI y el ICIO.

### **III.1.f) Tasas varias**

Conforme lo establece la LRHL,<sup>92</sup> las entidades locales pueden establecer tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local, así como por la prestación de servicios públicos o la realización de actividades administrativas de competencia local que se refieran, afecten o beneficien de modo particular a los sujetos pasivos.

Para la citada LRHL tendrán particularmente la consideración de tasas las prestaciones patrimoniales que establezcan las entidades locales por:

- 1) La utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local;
- 2) La prestación de un servicio público o la realización de una actividad administrativa en régimen de derecho público de competencia local que se refiera, afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo, cuando se produzca cualquiera de las circunstancias siguientes:
  - a) Que no sean de solicitud o recepción voluntaria para los administrados. A estos efectos no se considerará voluntaria la solicitud o la recepción por parte de los administrados:
    1. Cuando venga impuesta por disposiciones legales o reglamentarias.
    2. Cuando los bienes, servicios o actividades requeridos sean imprescindibles para la vida privada o social del solicitante.
  - b) que no se presten o realicen por el sector privado, esté o no establecida su reserva a favor del sector público conforme a la normativa vigente.

Aclara la ley que se entenderá que la actividad administrativa o servicio afecto se refiere al sujeto pasivo cuando haya sido motivado directa o indirectamente por éste en razón de que sus actuaciones u omisiones

---

<sup>92</sup> Cfr. Artículo 20.

obliguen a las entidades locales a realizar de oficio actividades o a prestar servicios por razones de seguridad, salubridad, de abastecimiento de la población o de orden urbanístico, o cualesquiera otras.

Ahora bien, la LRHL<sup>93</sup> enumera una serie supuestos de utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local por las que se puede exigir el pago de una tasa. Varios de dichos supuestos se encuentran o podrían encontrarse vinculados a la protección del medioambiente como ser: a) la tasa por el vertido y desagüe de canalones y otras instalaciones análogas en terrenos de uso público local;<sup>94</sup> b) la tasa por depósito y aparatos de combustible en terrenos de uso público local;<sup>95</sup> c) la tasa por los servicios de sanidad preventiva, desinfección, desinsectación, desratización y destrucción de cualquier clase de materias y productos contaminantes o propagadores de gérmenes nocivos para la salud pública prestados a domicilio o por encargo;<sup>96</sup> d) la tasa por servicio de alcantarillado, así como de tratamiento y depuración de aguas residuales, incluida la vigilancia especial de alcantarillas particulares;<sup>97</sup> y e) la tasa de recogida de residuos sólidos urbanos, tratamiento y eliminación de estos, monda de pozos negros y limpieza en calles particulares.<sup>98</sup>

Como no podría resultar de otra manera, dada la puerta abierta aquí en la LRHL para el establecimiento de tributos ambientales, los municipios españoles han hecho recurrente uso de esta facultad, dando origen a un variado ramillete de tasas vinculadas al medioambiente,<sup>99</sup> algunas veces con un velado fin recaudatorio que pervierte el objetivo de la protección ambiental.<sup>100</sup> En este sentido, quisiéramos hacer mención nue-

---

<sup>93</sup> Cfr. Artículo 20, LRHL.

<sup>94</sup> Cfr. Artículo 20.3.d, LRHL.

<sup>95</sup> Cfr. Artículo 20.3.r, LRHL.

<sup>96</sup> Cfr. Artículo 20.4.m, LRHL.

<sup>97</sup> Cfr. Artículo 20.4.r, LRHL.

<sup>98</sup> Cfr. Artículo 20.4.r, LRHL.

<sup>99</sup> Sobre el tema vid. GOMAR SÁNCHEZ, J. I. y HERRERA MOLINA, P. "Tasas y precios públicos". En: *Tributos locales y autonómicos*. Ob. Cit., pp. 381 y ss.

<sup>100</sup> Sobre nuestra opinión con respecto a este tema, coincidimos con lo desarrollado en el siguiente trabajo: "Tasas y precios públicos como medidas de protección al medioambiente. Especial referencia a los mecanismos de desarrollo lim-

vamente aquí del peligro de desnaturalización del concepto de tasa que existe en el ámbito de protección del medioambiente,<sup>101</sup> ya que los municipios -en ocasiones- pueden pretender hacer uso de las tasas ecológicas como una forma de obtención de recursos económicos, dada la escasa capacidad legislativa con que cuentan los mismos para establecer otros tributos. Ello sucede en las tasas por servicios vinculados al medioambiente, en los casos en que, lo cobrado en concepto de tributo, además de solventar el costo del servicio opera como principal medio de financiamiento para la mejora del mismo.

Llegado el caso, es tarea de los Tribunales poner coto a dichas desviadas pretensiones recaudatorias de las entidades locales, declarando a las mismas como contrarias a la Constitución Nacional, en algunos casos por no cumplirse el principio de equivalencia -ya que lo recaudado en la tasa no se dirige a solventar el servicio que constituye el hecho imponible de aquella- y, en otras, por la no prestación efectiva de dicho servicio. Lamentablemente el Superior Tribunal Constitucional español ha evitado ahondar sobre los fines de protección del medioambiente al declarar la inconstitucionalidad de diversos tributos ecológicos, prefiriendo hacerlo por la vía de impugnar la superposición de competencias que se establecía en los mismos.

Está clara entonces la urgente necesidad de reforma del sistema tributario local, a fin de permitir la obtención de recursos económicos necesarios para las entidades locales. Esto permitiría establecer, en la misma legislación de base de los tributos locales, una fuerte batería de bonificaciones y exenciones para distintos tipos de tasas cuando la actividad se desarrolle con acciones positivas para el cuidado del medioambiente. Por ejemplo: reutilización de aguas residuales o pluviales para usos industrial o doméstico;<sup>102</sup> prevalencia a sitios de aparcamiento particular para vehículos no contaminantes o sólo a residentes, para

---

pio". En: GARCÍA NOVOA, C. y HOYOS JIMÉNEZ, C. (Coords.) *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*. Marcial Pons, Buenos Aires, 2009, T. I. pp. 823 a 848.

<sup>101</sup> Para un examen de nuestra postura sobre el tema, vid. "El *nomen iuris* de los institutos tributarios, en especial en las tasas, y la necesidad de dar primacía a la verdad jurídica objetiva. Sustancialismo vs. formalismo: sus implicancias prácticas desde el punto de vista institucional". En: BULIT GOÑI, E. (Dir.) *Tasas municipales*. Tomo I, Lexis Nexis, Buenos Aires, 2008, pp. 97 a 127.

<sup>102</sup> Vid. artículo 20.3.b y 4.r, LRHL.

obstaculizar el uso de los mismos en los centros urbanos;<sup>103</sup> facilidades en la instalación de cualquier tipo de construcción o instalación dirigida al aprovechamiento de la luz natural o disminución del uso de sistemas de calefacción y refrigeración;<sup>104</sup> inclusión de *slogans*, campañas o anuncios relacionados con la protección del medio ambiente en publicidad de entes y actividades;<sup>105</sup> estímulo fiscal a la recolección selectiva de residuos urbanos y reutilización y reciclaje de material de deshecho -por ejemplo, distribución de bolsas de reciclado por el Ayuntamiento y sanción tributaria por su no utilización-;<sup>106</sup> o tasas sobre efluentes liberados (ruido y agua); o beneficios varios por reducir la contaminación, entre muchas otras medidas que podrían adoptarse.

En este orden de ideas, no podemos dejar de citar algunos ejemplos paradigmáticos, dignos de ser seguidos por nuestros municipios, tales como la *Congestion Charge*, tasa -aunque un sector de la doctrina los califica como peaje- que se paga en Londres (Inglaterra) por el ingreso al sector céntrico de la ciudad<sup>107</sup> -así como también su similar de la

---

<sup>103</sup> Vid. artículo 20.3.h y u, LRHL. Al respecto afirma PUIG VENTOSA lo siguiente: *“Una de las formas de dificultar el aparcamiento es encareciéndolo. Esto no sólo tiene una lógica desde el punto de vista ambiental sino que aparcar un coche en la vía pública implica un uso privativo de un espacio público (y escaso). Este es uno de los supuestos por los que un Ayuntamiento puede establecer tasas y pensamos que ambos aspectos justifican extender las tasas por aparcamiento. (...) La propuesta discriminaría residentes y no residentes. Los residentes podrían acogerse a un pago mensual o anual de una tasa que diese derecho a aparcar en su área de residencia. Para los no residentes el modelo sería parecido a las zonas azules, estableciendo tarifas diferenciadas según zonas y horarios. En ambos casos, el pago podría dar derecho a un título nominal e intransferible válido para un número de viajes limitado en transporte público. De este modo, y en función de cómo se diseñase, los usuarios de este título podrían no percibir como un encarecimiento el aumento de las tarifas de aparcamiento”*. (Cfr. PUIG VENTOSA, I. “El uso de instrumentos...”, Ob. Cit.).

<sup>104</sup> Vid. artículo 20.3.i; k; n; m; r; h; j; o; q; etc., LRHL.

<sup>105</sup> Vid. artículo 20.3.m; ñ; s; y artículo 4. a; b; c; i; etc., LRHL.

<sup>106</sup> Vid. Artículo 20.4.r, LRHL.

<sup>107</sup> Los instrumentos económicos utilizados para lograr un menor uso del automóvil se denominan *road pricing*. Al respecto vid. PUIG VENTOSA, I. “El uso de instrumentos...”, Ob. Cit., y UNIÓN INTERNACIONAL DE TRANSPORTE PÚBLICO. “La movilidad urbana y la tasa por congestión de tráfico”. En: *Focus*. de junio de 2007, (en línea) Disponible en: <http://www.uitp.org/mos/focus/Congestion-charging-es.pdf>.

Ciudad de Singapur-, o a la exitosa tasa por recolección selectiva de residuos de la ciudad de Londrina (Brasil), o el “bono verde” la Ciudad de Villa El Salvador (Perú), que consiste en el otorgamiento de un bono de 20% de descuento en el pago de tributos municipales que se entrega al ciudadano cada vez que el recolector de residuos selectivo recoge los mismos, o la tasa que se paga en la Ciudad de Bruselas (Bélgica) por la utilización de bolsas homologadas para la eliminación de residuos.

### **III.1.g) Contribuciones especiales**

Según los establece la LRHL,<sup>108</sup> el hecho imponible de las contribuciones especiales lo constituye la obtención, por parte del sujeto pasivo, de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes, como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos, de carácter local, por las entidades respectivas.

Si bien no existen en la actualidad beneficios fiscales en la LRHL relacionados con esta especie de tributo, la doctrina se ha planteado la posibilidad de que existan contribuciones especiales como medio de financiación ambiental o como instrumento de intervención en dicho ámbito, que contemplen el supuesto de los “beneficios negativos” que recaerían sobre los contribuyentes al evitarse la supresión de una obra o servicio cuya desaparición les aparejaría daños de carácter ambiental (contribuciones especiales negativas).<sup>109</sup>

Como señala Calvo Verjéz, “(...) téngase presente no obstante que, en el caso de estas contribuciones ecológicas, la peculiaridad de que la obra pública susceptible de ser realizada no supondría un beneficio para los contribuyentes”. Así, agrega “(...) sucedería, por ejemplo, tratándose de una contribución especial exigida a aquellas compañías aéreas que utilizan un aeropuerto y destinada a financiar medidas de insonorización en las viviendas cercanas”.<sup>110</sup>

---

<sup>108</sup> Cfr. Artículo 28.

<sup>109</sup> Sobre el tema vid. CALVO VERGÉZ, Juan. “Las contribuciones especiales como instrumentos de protección ambiental”. En: VV.AA. *Tratado de Tributación Medioambiental*. V. I. Ob. Cit., pp. 415 y ss., y CHICO DE LA CÁMARA, Pablo. “El uso de contribuciones especiales para financiar la ejecución de obras públicas hidráulicas medioambientales”. En: *Noticias de la Unión Europea*. N° 162, 1998, passim, entre otros.

<sup>110</sup> Cfr. CALVO VERGÉZ, J., “Las contribuciones...”. Ob. Cit. p. 432.

Ante el silencio de la LRHL respecto de las contribuciones especiales de carácter ecológico, creemos necesaria una reforma que dé cabida a las elaboraciones realizadas en el ámbito doctrinario, como también a la contemplación de bonificaciones cuando el beneficio obtenido sea destinado a una inversión medioambiental, o bien la parte respectiva de la obra o servicio sea destinada a la misma.

### **III.2. Tributos medioambientales en los municipios argentinos**

Como fuera señalado precedentemente, en los municipios del país rioplatense aún no se han desarrollado masivamente los denominados tributos “verdes”. No obstante, los que más se verifican en ese nivel son -por las limitaciones establecidas por la Ley 23.548, explicadas en uno de los acápite anteriores- las tasas que se cobran para retribuir la prestación de “servicios medioambientales” o ligados al medioambiente, por la materia que regulan.

Vale señalar que si bien el uso de estas herramientas de protección del medioambiente aún no se encuentra generalizado, en varias municipalidades se está comenzando a debatir respecto de la creación de este tipo de tributos.<sup>111</sup> Paralelamente, en otros municipios, se cuestiona seriamente si lo que se recauda con motivo de los mismos realmente es destinado a las finalidades para las que fueron creados.<sup>112</sup>

---

<sup>111</sup> Entre los municipios que debaten está, por ejemplo, en la Ciudad de La Plata, Provincia de Buenos Aires, a fines del mes de septiembre de 2009 los concejales han empezado a analizar la posibilidad de crear una contribución especial para financiar acciones en favor del medio ambiente que podrían pagar los contribuyentes de tasa de Servicios Urbanos (ex Alumbrado, Barrido y Limpieza) o solamente los comercios e industrias que generen gran cantidad de residuos secos. Por su parte, y ya pasando a otra categoría de tributo, en la Ciudad de Salta, en 2007 se intentó aprobar un “impuesto sobre la venta de envases plásticos”, pero el mismo no prosperó. (Cfr. “Creación de impuesto sobre la venta de envases plásticos”. *Noticias Iruya.com* (Online) Disponible en: <http://noticias.iruya.com/content/view/226/504/>). Igualmente, en Río Tercero se debatía respecto de la creación de una “tasa ambiental”. (Cfr. “Insistirán en crear una ‘tasa ambiental’ en Río Tercero”. En: *Argentina Municipal* (Online) 3/10 Disponible en: [http://www.argentinamunicipal.com.ar/despachos.asp?cod\\_Des=18657&ID\\_Seccion=62](http://www.argentinamunicipal.com.ar/despachos.asp?cod_Des=18657&ID_Seccion=62)).

<sup>112</sup> Por ejemplo, la Tasa de Protección Ambiental creada en el municipio de Escobar, Provincia de Buenos Aires, que ascienda a un 10% del monto que se paga



En otro orden de ideas, es dable recalcar que en la Argentina también existen algunos gravámenes similares a los que recaudan los ayuntamientos españoles y que fueran *supra* comentados. Nos referimos a los impuestos provinciales sobre la propiedad inmobiliaria, sobre los ingresos brutos y sobre la propiedad, radicación, circulación o transferencia de automotores, que resultan parecidos al IBI, al IAE y al IVTM españoles, respectivamente. Sin perjuicio de ello, estos tributos, en su mayoría son establecidos y recaudados por las provincias de nuestro país, con las siguientes excepciones:

- Provincia del Chubut, en la que todos esos tributos les corresponden a los municipios, a menos que se trate de contribuyentes que tengan actividad fuera del ejido municipal -contribuyentes directos de la Provincia del Chubut- y los contribuyentes de Convenio Multilateral;<sup>113</sup>
- Provincia del Chaco, en la que los impuestos inmobiliario y sobre los automotores pertenecen a la competencia de los municipios;
- Provincias de Formosa, Salta, Santa Cruz y Tierra del Fuego, en las que los impuestos inmobiliario urbano (el rural es recaudado por las respectivas provincias) y automotor son recaudados por las municipalidades;
- Provincias de Córdoba, Neuquén y Jujuy, en las que el impuesto automotor corresponde a los municipios.

También podría hacerse referencia al caso especial de la Ciudad Autó-

---

por servicios generales y cuyo producido debería ser destinado al “Programa de Salud y Educación Ambiental” (SEA), ha sido cuestionada por varios vecinos de una organización no gubernamental, quienes se presentaron ante el municipio para indagar respecto de la falta de transparencia en la recaudación de ese gravamen y por no haber sido remitidos los mismos a la Dirección de Desarrollo Sustentable a los efectos de implementar el referido programa (vid. carta remitida por la ONG “Medio Ambiente y Defensa Animal” a la Secretaria de Hacienda de la Municipalidad, en *El Garinense* (Online) Disponible en: <http://elgarinense.blogspot.com/2009/09/que-pasa-con-la-tasa-verde.html> ).

<sup>113</sup> Para quienes deseen ampliar respecto de la tributación en la referida provincia, se recomienda la lectura del trabajo de BELLORINI, J. “Sustento territorial y poder tributario municipal”. *La Ley Patagonia*. obtenido en: [www.laleyonline.com.ar](http://www.laleyonline.com.ar).

noma de Buenos Aires, en la que también se recaudan todos los aludidos gravámenes y otros de carácter netamente “verde” -tales como el “Impuesto a la Generación de Residuos Sólidos Urbanos Húmedos no reciclables”<sup>114</sup> y el “Impuesto a la Generación de Residuos Áridos y afines”-<sup>115</sup> pero, a pesar de tratarse la misma de una ciudad, posee un

---

<sup>114</sup> La Ley 3393, modificatoria del Código Fiscal vigente, introduce el Título IV Bis, referido a los gravámenes ambientales, donde se incorpora este nuevo impuesto para el ejercicio 2010. En su Capítulo I, establece como sujeto pasivo del impuesto a los generadores especiales de residuos sólidos urbanos húmedos no reciclables definidos por la Ley 1854, su reglamentación y normas complementarias. La resolución conjunta (GCABA-AGIP) 1/2010, a su vez, en su artículo 6, reza: “*Créase en la órbita de la Subsecretaría de Higiene Urbana del Ministerio de Ambiente y Espacio Público el Padrón de Generadores Especiales de Residuos Sólidos Urbanos conforme lo establece el Título IV Bis de la ley 3393. La Subsecretaría de Higiene Urbana girará mensualmente a la Agencia Gubernamental de Ingresos Públicos la información actualizada que el mismo contenga*”. Dicha norma se encuentra reglamentada por las Resoluciones de la Subsecretaría Higiene Urbana de la C.A.B.A. N°s 9/2010 (que aprueba el procedimiento de exención de Generadores Especiales de Residuos Sólidos Urbanos) y 11/2010 (que crea el Padrón de Generadores Especiales de Residuos Sólidos Urbanos Húmedos No Reciclables, que funcionará en el ámbito del Área Técnica creada por resolución -SSHU- 10/2010) y por la Resolución de la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos (AGIP) N° 63/2010 (estatuye los requisitos, condiciones y formalidades que deben observar los contribuyentes alcanzados por el impuesto).

<sup>115</sup> También incorporado al Código Fiscal por la Ley 3393 en el Título IV Bis, este estableció (artículo 123 del CF) un impuesto fijo de veinte pesos (\$ 20.-) por metro cuadrado (m<sup>2</sup>) con prescindencia de la cantidad de residuos que se generen, estableciendo como sujetos pasivos a los generadores especiales de residuos áridos, resto de obras, escombros, tierra y afines definidos por la Ley 1.854, su reglamentación y normas complementarias que requieran permiso para realización de obras y/o declaren una demolición. La Resolución (Ministerio Ambiente y Espacio Público - Ministerio Desarrollo Urbano - AGIP) 1/2010 estableció normas de interpretación general y requisitos respecto del impuesto a la generación de residuos áridos y afines no reutilizables (BOCABA de fecha 22/01/2010). En tanto, la Resolución 2/2010 de esa misma dependencia (BOCABA de fecha 23/06/2010) dispuso, modificando a su antecesora, que el pago del impuesto debe realizarse en el mismo momento de abonar los derechos de delimitación y construcción (Cfr. Artículo 1) y que la Dirección General de Fiscalización y Control de Obras “(...) llevará a cabo la fiscalización sobre las obras y/o demoliciones tal como lo ordena el decreto (CABA) 2075/2007 y sus modificaciones, como así también, llevará el control de los volúmenes reutilizados y/o reciclados que el generador se ha comprometido en reducir y que fueran otorgados en la exención correspondiente”. De la misma manera, estipula que “(...) si hubiera

status jurídico diferente al de un municipio,<sup>116</sup> por lo que al exceder el objeto del presente trabajo no ahondaremos en su situación respecto de la adopción de eco-tributos.

Sin perjuicio de la plena aplicabilidad de todas nuestras consideraciones efectuadas sobre el caso español a los referidos gravámenes que recaudan las provincias de la Argentina -y, como vimos, en algunos casos, los municipios- y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, por cuestiones de brevedad aquí nos limitaremos a efectuar algunos comentarios sobre determinados tributos “verdes” cuya aplicación resulta más común por parte de los municipios argentinos.

Previo a ello, queremos aclarar que en la Argentina existen más de 2200 municipios, comunas y entes similares, todos ellos con regulaciones muy diversas -ni siquiera cuentan con una ley reguladora de haciendas locales que trace directivas generales, como ocurre en España-, según el régimen constitucional vigente en cada provincia a la que pertenezcan y de acuerdo con una pluralidad de factores cuyo examen, *brevitatis causae*, no procede realizar en esta instancia. Con lo cual, el presente análisis -por la gran extensión que demandaría un estudio de la situación particular de cada municipalidad- no dejará de ser más que ejemplificativo.

A continuación, enunciaremos algunas de las tasas que se suelen recaudar en concepto de “servicios medioambientales”, citando ejemplos en cada caso particular:

### **1) Tasas por recaudación, gestión y tratamiento de residuos**

Habitualmente, estos tributos se encuentran incluidos en la conocida tasa de “alumbrado, barrido y limpieza” (ABL).<sup>117</sup>

---

*ingresado el gravamen y la obra y/o demolición proyectada no se hubiera realizado, tal circunstancia deberá ser certificada por dicha Dirección General, como órgano contralor”. (Cfr. Artículo 2).*

<sup>116</sup> Pues se trata de una “ciudad autónoma”, con una autonomía de carácter “derivado y limitado”, tal como fuera sostenido en numerosas oportunidades por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, de conformidad con lo prescripto por el artículo 129 de la CN.

<sup>117</sup> Por ejemplo la Tasa por Servicios Urbanos Municipales que se cobra en la Ciu-

A su vez, en algunas jurisdicciones se cobra una “Tasa Ecológica”, como un adicional a los conceptos que integran el referido gravamen de ABL, cuyo monto varía según la zona en la que se encuentra el inmueble -en algunos casos, también varía según la superficie del inmueble-, como ocurre en el caso de la Municipalidad de Godoy Cruz (Provincia de Mendoza).<sup>118</sup>

Por su parte, en ciertos municipios también existen tributos diferenciados que se vinculan con la disposición de determinado tipo de residuos por parte de los contribuyentes. Por ejemplo, en lo que hace a la gestión y tratamiento de residuos, en la Ciudad de Salta (Provincia de Salta) existen tasas por uso del Vertedero Municipal.<sup>119</sup> Son contribuyentes de las mismas las personas físicas o jurídicas, el Estado Nacional, Provincial y los municipios que hagan uso del servicio de disposición y tratamiento de residuos en el Vertedero Municipal.<sup>120</sup> La tasa por uso del vertedero municipal se fija en dieciocho (18) unidades tributarias por tonelada por la utilización de los servicios de disposición y tratamiento de residuos domiciliarios y no domiciliarios depositados en el Vertedero Municipal.<sup>121</sup>

---

dad de La Plata (Prov. de Buenos Aires). Cfr. Ordenanza Fiscal e Impositiva N° 10.622.

<sup>118</sup> Cfr. Artículo 82 de la Ordenanza 5791/09. En este caso, la tasa accede a los tributos por los “Servicios a la propiedad raíz” (ABL). Tenemos nuestras dudas respecto de la efectiva prestación de los servicios ambientales que supuestamente dan lugar al nacimiento del hecho imponible de este gravamen, ya que no figuran en las normas que regulan la tasa en cuestión.

<sup>119</sup> Las mismas fueron instauradas en la ciudad de Salta por el Código Tributario Municipal, -texto ordenado Ordenanza N° 13254-, Título XXII, que en su artículo 267 estipula lo siguiente: “La utilización de los servicios de disposición y tratamiento de residuos ‘no domiciliarios ni peligrosos’ depositados en el Vertedero Municipal, previa autorización del Departamento Ejecutivo Municipal -oportunidad en la que deberá denunciarse la naturaleza y tipo de los elementos a depositar en el relleno sanitario municipal-, estará sujeta a una tasa cuyo importe es establecido a tales efectos por la Ordenanza Tributaria Anual. Queda comprendido por tales normas el tratamiento de los residuos domiciliarios y no domiciliarios provenientes de los municipios que depositen sus residuos en el Vertedero Municipal, previa autorización del Departamento Ejecutivo Municipal”.

<sup>120</sup> Cfr. Artículo 268 de la O.T.

<sup>121</sup> Cfr. Artículo 114 de la O.T.

En tanto, en la Ciudad de Bariloche (Provincia de Río Negro) la tasa por disposición de residuos en el vertedero contempla diferentes tarifas en función del tipo de residuos que se disponen, diferenciándose entre residuos no reciclables, residuos reciclables orgánicos, residuos reciclables no orgánicos y residuos mezclados, gravándose particularmente el depósito de estos últimos. De esta forma, se aplican las tarifas diferenciadas en función de la “reciclabilidad” de los residuos.<sup>122</sup>

Otro ejemplo de características similares es la tasa por vertimiento de residuos sólidos y semisólidos de carácter industrial en el predio municipal de Rafaela (Provincia de Santa Fe),<sup>123</sup> que se aplica por volcar los residuos de las empresas de servicios, comerciales e industriales -a efectos de su disposición final- en la Planta de Tratamiento y Disposición Final de los Residuos Sólidos Urbanos.

También, existen otras tasas que se relacionan con tipos de residuos de carácter peligroso, como los patogénicos o patológicos. En este sentido cabe referirse, por ejemplo, a los tributos que se cobran por la extensión de certificado de autorización ambiental para quienes se dedican a manipular, tratar, transportar y a la disposición final de los residuos patogénicos-biopatogénicos, que cobra la Municipalidad de Comodoro Rivadavia (Provincia del Chubut).<sup>124</sup> En el mismo sentido, puede citarse la Tasa por Recolección de Residuos Patológicos de Santa Rosa (Provincia de La Pampa), la que se recauda en la Ciudad de Rafaela (Provincia de Santa Fe)<sup>125</sup> y la tasa para generadores de residuos patógenos de la Municipalidad de San Francisco (Provincia de Córdoba).<sup>126</sup> En la

---

<sup>122</sup> Cfr. Ordenanza 1954-CM-09.

<sup>123</sup> Creada por Ordenanza 3243, de Regulación de la Disposición de los Residuos Especiales. Su reglamentación está desarrollada en el Decreto N° 17.636.

<sup>124</sup> Aprobada por Ordenanza 7714/2002, parcialmente reglamentada por Ordenanza 7861/2003 y Resolución 1325/2003.

<sup>125</sup> Cfr. Ordenanza 3292, de Residuos Patológicos, que regula la recolección, traslado, tratamiento y disposición final de estos residuos, de acuerdo con lo establecido por la normativa provincial vigente, a través de la Subsecretaría de Medio Ambiente y Ecología, órgano competente en cuanto al control en el ámbito de la provincia de Santa Fe.

<sup>126</sup> Cfr. Artículo 296 de la Ordenanza 5909, que estatuye que los generadores de Residuos Patógenos que se encuentren comprendidos dentro de las disposiciones de la Ordenanza 4103 y su Decreto reglamentario deberán abonar por la

página web de la Secretaría de Ambiente y Desarrollo Sustentable de la Nación puede encontrarse una lista de ordenanzas y decretos relativos a la gestión de residuos peligrosos de diferentes municipios de todo el país,<sup>127</sup> en adhesión a lo establecido por el artículo 67 de la Ley Nacional 24.051, que invita a las provincias y los respectivos municipios, en el área de su competencia, a dictar normas para el tratamiento de los residuos peligrosos.<sup>128</sup>

## **2) Tasas sobre el control del vertimiento y tratamiento de efluentes**

Si bien el control de efluentes en muchos casos es realizado a nivel provincial -en virtud de las normas vigentes en cada jurisdicción-, existen algunos ejemplos de esta tasa a nivel municipal, tales como la “Tasa Ecológica, de Control y Fiscalización Ambiental” que recauda la Municipalidad de Villa Mercedes (Provincia de San Luis).<sup>129</sup> Según la ordenanza aplicable, estarán sujetos al pago de dicho tributo, por las tareas de control a realizar por el municipio, toda industria y/o comercio que genere residuos y efluentes tanto líquidos como sólidos, semi-sólidos o gaseosos y los disponga o vierta al medio ambiente o al sistema cloacal municipal.<sup>130</sup> A los efectos del cálculo de dicha tasa, toda industria y/o comercio es categorizado en función de la cantidad de residuos y/o efluentes sólidos, semisólidos, líquidos y gaseosos que disponga y/o vierta al medio ambiente o al sistema cloacal municipal y a la peligrosidad de los mismos.<sup>131</sup>

Asimismo, la Municipalidad de Rafaela (Provincia de Santa Fe) cobra

---

recolección, transporte, tratamiento y disposición final de los mismos, la tasa que establezca el Departamento Ejecutivo Municipal a resultas de la concesión de dicho servicio a terceros.

<sup>127</sup> Al respecto, vid. <http://www.ambiente.gov.ar/archivos/web/URP/File/Listado%20normas%20provinciales%20de%20la%20CABA%20y%20municipales2.pdf>.

<sup>128</sup> B.O. 17/1/92; en el mismo sentido, su Decreto reglamentario 831/93 estipula lo siguiente: “*Invítase a las provincias que adhieran a la Ley 24.051 o que hayan suscripto convenio de colaboración con la Secretaría de Recursos Naturales y Ambiente Humano, a adoptar en sus respectivos ámbitos y en cuanto resultaren aplicables, las disposiciones que emanan de la presente reglamentación*”.

<sup>129</sup> Regulada por la Ordenanza 188-HyP/0/2008.

<sup>130</sup> Cfr. Artículo 56, b) de la citada Ordenanza.

<sup>131</sup> *Ibidem*.

una tasa por regular los efluentes industriales y por realizar las tareas de inspección y control a las empresas locales.<sup>132</sup>

Por su parte, la Ley 12.530 de la Provincia de Buenos Aires estableció un Programa Especial para la Preservación y Optimización de la Calidad Ambiental, a través del monitoreo y control de emisiones gaseosas y efluentes líquidos de origen industrial, cuyo ámbito de aplicación es el Polo Petroquímico y el Área Portuaria del distrito de Bahía Blanca y estipuló que dicha municipalidad a Municipalidad de Bahía Blanca, conforme lo autoriza el artículo 74 del Decreto 1.741/96, puede implementar -ya lo ha hecho- una tasa municipal retributiva de los servicios de control y monitoreo de la calidad del ambiente cuyo pago queda a cargo de las industrias alcanzadas por dichas normas.<sup>133</sup>

### **3) Tasas por el saneamiento y distribución de agua potable y servicios cloacales**

Este tipo de tasa se cobra en aquellas jurisdicciones en las que tales servicios son prestados por el Estado; con lo cual, muchísimos son los municipios del país que las recaudan. Como ejemplos podemos citar la Tasa de Obras Sanitarias de la Municipalidad de Colón (Provincia de Entre Ríos), la Tasa por prestaciones de servicios de agua potable y desagües cloacales de la Municipalidad de General Pueyrredón (Provincia de Buenos Aires), la tasa por prestación del servicio de agua corriente de la Municipalidad de Marull (Provincia de Córdoba), la tasa sobre los servicios sanitarios de la Municipalidad de San Francisco (Provincia de Córdoba), la tasa por provisión de agua potable de la Municipalidad de San Rafael (Mendoza), etc., etc. y muchos etcéteras.

### **4) Tasas por inspección de seguridad e higiene**

En dichas tasas, también llamadas “de comercio e industria”, por lo general, se suelen incluir los servicios de inspección destinados a preservar las condiciones ambientales en comercios, industrias, servicios y actividades asimilables a tales. Por ejemplo, la que se recauda en el

---

<sup>132</sup> Cfr. Ordenanza 3242.

<sup>133</sup> Cfr. Artículo 13 de dicha Ley provincial.

Municipio de Presidente Perón (Provincia de Buenos Aires).<sup>134</sup>

Comúnmente, se suele utilizar como base imponible de este gravamen a los ingresos brutos del contribuyente, lo cual es comúnmente criticado porque puede implicar una desvinculación de la base de cálculo con el hecho imponible, que debería guardar cierta relación de coherencia o pertinencia con el mismo, pues, de lo contrario el tributo resultaría desnaturalizado.<sup>135</sup>

---

<sup>134</sup> La Ordenanza Fiscal vigente en dicho distrito, en su artículo 86, que regula el hecho imponible, estipula lo siguiente: *“Por los servicios de inspección destinados a preservar la seguridad, salubridad, higiene y las condiciones ambientales en comercios, industrias, servicios y actividades asimilables a tales, aun cuando se trate de servicios públicos que se desarrollen en locales, establecimientos u oficinas, ferias francas, actividades agropecuarias que impliquen procesos de fabricación o elaboración (tambo-fábrica, tambo), criaderos, granjas avícolas o de animales menores, recreación y diversión, actividades deportivas que se realicen en espacios de uso común (canchas de golf, paddle, tenis, equitación, polo, natación), hoteles, pensiones, cabañas, residencias geriátricas, talleres mecánicos, servicios de transporte de pasajeros, u otros donde se desarrollen actividades sujetas al poder de policía municipal, como las comerciales, industriales, de locación de obra y servicios; como así también toda clase de locales ubicados en jurisdicción de estaciones ferroviarias, viales, territorio federal, aún cuando se trate de servicios públicos o concesión de obras públicas o cualquier otra actividad de características similares a las enunciadas precedentemente, a título oneroso, lucrativo o no, realizados en forma habitual o esporádica, cualquiera sea la naturaleza del sujeto que lo preste, incluidas las sociedades cooperativas, se abonará la tasa que fije la ordenanza impositiva, en el modo, forma, plazo y condiciones que al efecto establezca el departamento ejecutivo. Quedan incluidos en esta tasa las actividades que se desarrollen en locales ubicados en zonas urbanizadas como ‘countries’, barrios cerrados, clubes de campo, y cualquier otro emprendimiento inmobiliario y/o urbanístico de similares características”.*

<sup>135</sup> Respecto de la determinación de la tasa, cabe señalar que nuestros tribunales han admitido que se tengan en cuenta otros parámetros diferentes de la prestación del servicio en sí. En esa inteligencia, se ha considerado válido utilizar la base de los ingresos brutos del contribuyente, ya que resultan un indicio que denota determinada capacidad contributiva. Y si bien la C.S.J.N. ha aceptado el principio de capacidad contributiva para fijar el monto de estos tributos, la sola consideración de los ingresos del contribuyente podría llevar a la configuración de una situación de confiscatoriedad, por la obtención de fondos que exceden con creces el costo del servicio. Se convertiría así en un impuesto, que se superpondría con el provincial a los ingresos brutos y, por lo tanto, inconstitucional.



En tanto, en algunos municipios, tales como el de San Rafael (Provincia de Mendoza), se cobra una “Tasa Ecológica” en concepto de “*Derechos por el ejercicio del poder de policía en la prevención y control del medio ambiente (natural, social y cultural - higiene, salubridad, protección sanitaria, saneamiento ambiental, funciones de investigación e inspección de actividades, locales y establecimientos insalubres, peligrosos, etc.)*” que, en algunos casos, se calcula como un porcentaje de la tasa de Comercio e Industria de la actividad de que se trate.<sup>136</sup>

### **5) Tasas por el control de otras actividades**

Aquí podemos referirnos a una diversidad de tasas que se vinculan con actividades productivas y/o de prestación de servicios que *per se* se presentan como riesgosas, con riesgos potenciales -en algunos casos, muy altos- para el ambiente y la población de las jurisdicciones en las que se realizan y que, por lo tanto, requieren un eficaz control del Estado.

Por un lado, pueden encontrarse las tasas por explotaciones mineras, como por ejemplo la que estableció la Municipalidad de Magdalena,<sup>137</sup> que estableció una tasa por las extracciones o explotaciones del suelo o subsuelo.<sup>138</sup>

---

<sup>136</sup> Cfr. Ordenanza de Tasas y Derechos Municipales para el Ejercicio 2010 de la Municipalidad de San Rafael, Capítulo II. Su artículo 24 prevé “*Inspecciones y controles permanentes de obras, locales y/o establecimientos insalubres y peligrosos para la contaminación del aire, agua, suelos, flora, u otros efectos nocivos para el medio ambiente y ecosistema del departamento*”.

<sup>137</sup> Cfr. Ordenanza 1057/92 y Decreto 486/92.

<sup>138</sup> La Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires consideró que resultaba inconstitucional una modificación introducida por la Ordenanza Impositiva a dicha norma, pues dispuso montos diferenciados en atención a que dicho material saliera o no de los límites del Partido, aplicando así una tasa diferencial que multiplicaría por diez la que normalmente se paga por esa actividad, con lo cual, a criterio del Tribunal se configuraba una violación del principio de igualdad. Asimismo, se entendió que el tributo afectaba el derecho de propiedad y la libertad de trabajar y comerciar, habida cuenta que su monto no guardaba proporción con el costo del servicio y determinaba la absorción de una parte sustancial de las ganancias razonablemente previstas, resultando así confiscatorio en su aplicación al volumen o giro patrimonial del contribuyente (SCBA, “*Tapera Arteché Sociedad en Comandita por Acciones v. Municipalidad de Magdalena s/ Inconstitucionalidad Ordenanza 1057/92 decreto 486/92*”, 5/07/96).

A su vez, también existen las tasas que se recaudan por el control en la explotación de hidrocarburos, como las existentes en las ciudades de Comodoro Rivadavia, Neuquén, Mendoza y algunos otros municipios donde la actividad petrolera tiene incidencia en la economía regional, tributos cuya creación también es analizada en otros municipios en los que se desarrolla dicha actividad.<sup>139</sup>

En el caso de los municipios de la Provincia de Neuquén ha sucedido una situación muy particular, puesto que si bien existían tasas sobre el sector hidrocarburífero que eran recaudadas por los municipios, hace poco tiempo fue sancionada una ley provincial,<sup>140</sup> a efectos de homogeneizar los gravámenes y de unificar su recaudación en la Provincia, para su posterior distribución entre los municipios encargados de prestar el servicio de control sobre las actividades en cuestión.<sup>141</sup> En ese orden de ideas, las jurisdicciones municipales de primera categoría adherentes a dicha norma tienen a su cargo el control, supervisión e inspección de

---

<sup>139</sup> Por ejemplo, en General Roca (Prov. de Río Negro), donde se ha debatido la creación de tasas municipales por estudio de impacto ambiental e inspección a todas las empresas que realicen tareas de exploración o explotación de hidrocarburos y derivados dentro del ejido municipal. (Cfr. "Impulsan tasa municipal a petroleras por impacto ambiental e inspección en Roca"; fuente: ADN, obtenido en *Argentina Municipal* (Online) Disponible en [http://www.argentina.municipal.com.ar/despachos.asp?cod\\_Des=16770&id\\_seccion=62](http://www.argentina.municipal.com.ar/despachos.asp?cod_Des=16770&id_seccion=62)).

<sup>140</sup> Ley 2600 (B.O. de la Provincia de Neuquén del 29/08/08).

<sup>141</sup> Cfr. Dec. 1905/2009, que en la reglamentación del artículo 14 estableció lo siguiente:

*"Los municipios de primera categoría podrán adherir al régimen de la presente ley, en los términos que se describen en el Artículo 3 de la presente.*

*A los fines de cumplir con las tareas de 'inspección, control y supervisión' de la actividad que desarrollan las permisionarias de exploración, concesionarias de explotación y transporte actuantes en la jurisdicción provincial, los municipios adherentes ejecutarán sus servicios bajo la dependencia, instrucciones y supervisión de la Autoridad de Aplicación de la ley 1875 y complementarias, por lo que como contraprestación de sus servicios percibirán, un monto económico que será equivalente a un porcentaje de la recaudación obtenida con la aplicación de la tasa ambiental, la que se coparticipará a cada municipio adherente de manera equitativa, en relación con las instalaciones hidrocarburíferas existentes en cada ejido colindante. Déjase expresamente establecido que los Municipios que adhieran a la presente en los términos del Artículo 3, no podrán imponer nuevas tasas en concepto de actividades de fiscalización y control ambiental (...)"*.

las actividades en cuestión -de reconocimiento, exploración, perforación, explotación, almacenamiento y/o transporte de hidrocarburos líquidos o gaseosos- y deben extender constancias del control ambiental efectuado que las empresas luego deben presentar ante la autoridad de aplicación para la obtención del Certificado de aptitud ambiental.<sup>142</sup> Un dato que no debería pasar desapercibido es que la ley estableció que la tasa anual ambiental sería fijada en la reglamentación por el Poder Ejecutivo provincial, teniendo en cuenta las instalaciones, tanques de almacenaje, oleoductos y/o gasoductos ubicados en la locación petrolera y/o gasífera y en función de los requerimientos que demande la realización del monitoreo manual de instalaciones, obras y tareas (MAIOT).<sup>143</sup> Tales parámetros efectivamente fueron fijados por el decreto reglamentario de la referida ley provincial,<sup>144</sup> lo cual -creemos- entra en abierta contradicción con el principio de legalidad que rige en materia tributaria, habida cuenta que la fijación de los elementos principales -en rigor, todos los elementos- del tributo fueron delegados en este caso -de manera inconstitucional- en el Poder Ejecutivo local.<sup>145</sup>

Por otro lado, también resulta curioso que a determinadas tasas, cuando fueron cuestionadas judicialmente, se les ha pretendido atribuir una finalidad protectoria del medio ambiente, como ocurrió con aquella destinada a la habilitación e inspección técnica de antenas con estructuras portantes para telefonía celular.<sup>146</sup> También entendemos que re-

---

<sup>142</sup> Cfr. Artículo 3.

<sup>143</sup> Cfr. Artículos 12 y 13 de la Ley provincial.

<sup>144</sup> Cfr. Decreto 1905/2009, que en la reglamentación del citado artículo 13 dispuso diversos parámetros según se trate de:

- a) Inspección y fiscalización de actividades dependientes de exploración y explotación.
- b) Inspección y fiscalización de trabajos de remediación de suelos.
- c) Servicios de inspección de operación de equipos de perforación y servicios de locación seca (es de recalcar que subdelega -de manera abiertamente inconstitucional- en la Autoridad de Aplicación el establecimiento de los elementos del tributo).

<sup>145</sup> Es dable esperar que tal tributo sea impugnado judicialmente y, eventualmente -en razón de la abundante jurisprudencia existente al respecto- declarado inconstitucional por violación del principio de reserva de ley que rige en la materia.

<sup>146</sup> Tal es el caso de la establecida por la Ordenanza 3555/16381/03 de la Municipalidad de la Ciudad de Mendoza, que fuera cuestionada judicialmente y que

sulta insólito que dichas tasas se recauden, en algunos casos, tomándose como base imponible a los ingresos brutos del contribuyente.<sup>147</sup>

En otros casos, como en San Rafael se ha cobrado una tasa por Inspección técnica, administrativa y ambiental de infraestructura de antenas del servicio de telefonía celular, las que deben tributar bimestralmente diversos montos según la altura y el diámetro (antenas parabólicas).<sup>148</sup>

Otro ejemplo curioso resulta el de la “tasa” que se cobraba también en San Rafael hasta 2009 por la “contaminación del aire y suelo por la fabricación de ladrillos”.<sup>149</sup> En este sentido, los hornos de ladrillos, con habilitación municipal para la fabricación artesanal y/o por proceso continuo de ladrillos, debían solicitar, previo al inicio de cada quema, un certificado de autorización, que tenía un valor que se calcula según el número de boquillas por horno declarada.<sup>150</sup> Actualmente, la referida actividad de fabricación de ladrillos fue subsumida dentro de una “Tasa Ecológica” que cobra ese municipio, y que posee diversas modalidades para su cálculo según la actividad de la que se trate, a la cual nos referiremos más adelante.

---

diera lugar a un fallo de la Suprema Corte de Justicia Mendoza, sala 2ª, en los autos “Telefónica Comunicaciones Personales S.A v. Municipalidad de la Ciudad de Mendoza s/ A.P.A.”, 24/05/2009. La demandada había aducido, en sus argumentos, que “(...) *el permiso y habilitación correspondiente para la instalación de una antena involucra la evaluación de la documentación presentada, el lugar del emplazamiento y el respeto a la normativa municipal a efectos de asegurar la administración de los intereses y servicios que preserven el medio ambiente y el equilibrio ecológico, cuyo fin último es el bienestar general*”.

<sup>147</sup> V.gr. Tasa por Inspección de Estructuras Portantes y Antenas que recauda la Municipalidad de San Francisco (Córdoba); vid. artículo 335 de la Ordenanza Municipal 5909.

<sup>148</sup> Cfr. Ordenanza de Tasas y Derechos Municipales para el Ejercicio 2010 de la Municipalidad de San Rafael, Capítulo II, artículo 26, in fine.

<sup>149</sup> Cfr. Artículo 24 in fine de la Ordenanza de Tasas y Derechos Municipales para el Ejercicio 2009 de la Municipalidad de San Rafael, Capítulo II.

<sup>150</sup> El “Certificado de Autorización de Quema” tenía un valor de pesos cien (\$ 100.-) por cada boquilla de horno declarada, pudiéndose habilitar hasta un máximo de siete (7) boquillas por horno según lo expresado por Ordenanza N° 5942/98. En tanto, el certificado para hornos con procesos continuos de producción tenía un valor de pesos setecientos (\$ 700.-).

Asimismo, es digno de ser citado el caso del municipio de Junín de los Andes (Neuquén), que estableció, desde 2003, una tasa ambiental por los servicios de control, monitoreo, prevención y cualesquiera otros, destinados directa o indirectamente a la presentación y optimización de la calidad ambiental. La misma es de aplicación en las urbanizaciones que se desarrollan en áreas de alta fragilidad, con afectación de espejos y cursos de agua, que constituyen actualmente la base de un recurso natural y turístico que sustenta la economía regional.<sup>151</sup>

Volviendo al caso de la Municipalidad de San Rafael, como fuera señalado, allí se encuentra vigente hace algunos años una “Tasa Ecológica” que se cobra en concepto de *“Derechos por el ejercicio del poder de policía en la prevención y control del medio ambiente (natural, social y cultural - higiene, salubridad, protección sanitaria, saneamiento ambiental, funciones de investigación e inspección de actividades, locales y establecimientos insalubres, peligrosos, etc.)”*.<sup>152</sup>

Los sujetos pasivos de tales “derechos” (en rigor, se trata de tasas) son

---

<sup>151</sup> Vid. Ordenanza 1019/02. En sus considerandos se establece lo siguiente:

*“Que es preocupación compartida por los estamentos Ejecutivo y Deliberativo y numerosos sectores de la comunidad local y regional, el daño ambiental presente y futuro, que pueda producirse en las áreas dentro del nuevo ejido municipal, si no se ejerce un control adecuado”.*

*“Que, la defensa real del medio ambiente exige, como es obvio, de la Municipalidad no sólo la sanción de normas, sino también las consiguientes tareas de fiscalización, control, inspección y registro, derivando de ello la necesidad de poder exigir contribuciones, derechos y tasas innovadoras”.*

*“Que, no cabe duda alguna que en el establecimiento de una tasa no resulta necesario que su cobro tenga como objetivo primordial, satisfacer intereses individuales, que su validez depende de un interés público y aún difuso que justifique su aplicación y que la sola circunstancia de que el contribuyente carezca de interés en el servicio estatal, no basta para eximirlo del pago de la tasa respectiva”.*

*“Que las características de los loteos en cuestión permiten diferenciar claramente sectores en materia de riesgo ambiental, que dan lugar a una también diferencial prestación del servicio”.*

<sup>152</sup> Cfr. Ordenanza de Tasas y Derechos Municipales para el Ejercicio 2010 de la Municipalidad de San Rafael, Capítulo II. Su artículo 24 prevé *“Inspecciones y controles permanentes de obras, locales y/o establecimientos insalubres y peligrosos para la contaminación del aire, agua, suelos, flora, u otros efectos nocivos para el medio ambiente y ecosistema del departamento”*.

aquellas personas de existencia visible y jurídica (privada, pública o mixta) propietarias o responsables de actividades susceptibles de degradar el aire, suelo, agua, fauna, flora con efluentes sólidos, líquidos o gaseosos o su combinación, por cualquier medio (chimenea, tuberías, carga o descarga; demolición; explotación minera, etc.).<sup>153</sup>

La tasa se calcula de diverso modo, según la actividad de la que se trate, y puede constituir:

- a) un porcentaje sobre la Tasa de Comercio e Industria,<sup>154</sup>
- b) la obligación de efectuar pagos bimestrales que consisten en un monto fijo (según la cantidad de infraestructuras transportadoras de gas o energía eléctrica o por cada represa hidroeléctrica).<sup>155</sup>

Lo especialmente novedoso de la tasa es que se aplica sobre una serie

---

<sup>153</sup> Conforme las disposiciones y definiciones técnicas de la ordenanza 3839/89; su modificatoria 3944/90, 5508/96 y reglamentaciones.

<sup>154</sup> Este sistema de cálculo de la tasa se usa para el control de:

- 1) Residuos industriales orgánicos e inorgánicos (clorados, metales pesados: cromo, cadmio, plomo, solventes, benceno, derivados fosforados y clorados, grasas, aceites, ácidos, material radiactivo, plásticos, agroquímicos, residuos patológicos). Comprende todos los efluentes líquidos y sólidos que pueden ser fuentes contaminantes.
- 2) Control de gases (fuentes quemadoras de combustibles y/o válvulas de seguridad) residuales y no residuales: generación de electricidad, combustiones para calefacción y refrigeración, otras; descarga a la atmósfera de efluentes industriales gaseosos transporten o no elementos sólidos y líquidos y/o calor u otras formas de energía, radiación ionizante, ruidos, alteración y/o creación de campos electromagnéticos, ondas de hiperfrecuencias o microondas, etc.).

<sup>155</sup> Esta modalidad de cómputo de la tasa es la aplicable a las siguientes clases de actividades:

- 1) Control de cumplimiento de normas tendientes a evitar y/o minimizar el impacto ambiental que pudiere originar la construcción, habilitación, operación, etc. de obras pública o de interés público u obras privadas de interés público, por cualquier sistema y/o concesionadas en el Departamento de San Rafael.
- 2) Control de recomposición del medio ambiente y/o ecosistema afectados con las obras previstas en el inciso anterior.

de actividades industriales y no industriales con potenciales riesgos para el ambiente de lo más heterogénea, que va desde la fabricación de productos de lo más disímiles (por ejemplo, alimenticios, lubricantes, combustibles, plásticos, curtiembres, neumáticos, muebles, bodegas, chacinados, destilerías, talabarterías, minerales, gas, etc.) hasta la prestación de servicios también de lo más variados (por ejemplo, talleres, lavaderos, estaciones de servicio, heladerías, confiterías bailables, carpinterías, soderías, imprentas, locales aptos para fumadores, depósitos de chatarra, clínicas, sanatorios, hospitales, transporte de gas, energía eléctrica, etc.)<sup>156</sup>

Por su parte, la ordenanza de dicho municipio dispone que las actividades y/o profesiones incluidas en la tasa que no requieran habilitación comercial tributarán por analogía, aspecto de la norma que resultaría cuestionable desde el punto de vista de los principios básicos que rigen la tributación -recordemos que la analogía se encuentra vedada, en virtud de la aplicación el principio constitucional de reserva que impera en la materia-.

Entendemos como muy saludable que, a los efectos del cálculo de la tasa, se tengan en cuenta los mayores -o menores- controles que puedan demandar la realización de determinados tipos de actividades. No obstante, creemos como imprescindible que lo recaudado en concepto de dichos gravámenes se encuentre íntegramente destinado a la realización de las referidas tareas de control, puesto que de lo contrario -como se señalara anteriormente- se estaría trastocando la naturaleza de este tipo de tributo y utilizándose el mismo como una mera herramienta recaudatoria que, a su vez, funcionaría como una especie de “autorización para contaminar” para los obligados.

En otro orden de ideas, la normativa aplicable estatuye que el contribuyente alcanzado por tasa ecológica podrá solicitar al Departamento Ejecutivo la reducción total o parcial de la misma, cuando pruebe la reducción o inexistencia de contaminación, ya sea por las características particulares de su empresa o por las obras realizadas para el tratamien-

---

<sup>156</sup> Vid. Artículo 24 de la ordenanza (Disponible en: <http://www.hcdsanrafael.gov.ar/boletin-zip/ANEXO%20TARIFARIA%202010.pdf>)

to sobre sus desechos.<sup>157</sup>

Por su parte, en la Ciudad de Salta rige también una Tasa de Protección Ambiental,<sup>158</sup> cuyo hecho imponible son los servicios municipales de protección ambiental, correspondientes al control, regulación, certificación, inspección, prevención y reparación del medio ambiente.<sup>159</sup> Los contribuyentes son los propietarios de los bienes que directa o indirectamente produzcan daños o alteraciones en el medio ambiente, sean éstos transitorios o permanentes. Son responsables sustitutos quienes, sin ser contribuyentes, exploten, arrienden, ejecuten actos o reali-

---

<sup>157</sup> A estos efectos el interesado deberá iniciar un expediente administrativo donde invoque y acredite las causas por las que estime le corresponde este beneficio, en el mismo previa inspección del Departamento de Medio Ambiente y dictamen de Dirección de Asuntos Legales, el Departamento Ejecutivo por medio de Resolución Numerada establecerá la procedencia o no de la reducción y en su caso el porcentaje de descuento que corresponda, el que podrá graduarse entre el 0% y el 100%. La misma tendrá vigencia desde la fecha de inicio del trámite respectivo en adelante, en tanto no sea revocado o modificado por nueva resolución. Anualmente el Departamento de Medio Ambiente deberá realizar una reinspección de todos los establecimientos beneficiados con reducción de esta tasa e informará sobre la base de la misma, si corresponde mantener, modificar o anular el beneficio en cada caso particular.

<sup>158</sup> Cfr. Ordenanza Municipal 6330 /91 (t.o. por O.M. 13254).

<sup>159</sup> Generan el hecho imponible, entre otras, las siguientes circunstancias, hechos o actividades:

- a) La emisión de gases a la atmósfera generadas en procesos productivos de bienes y/o servicios o por vehículos.
- b) La generación y vertido de líquidos contaminantes.
- c) El depósito inadecuado de residuos, especialmente peligrosos o contaminantes
- d) La propiedad de vehículos que por su antigüedad, representen un índice de contaminación o peligro de ella, o causen daño físico, real o potencial, de tipo acústico o vial.
- e) La propiedad de carteles o elementos similares que avancen sobre la línea municipal o cuerpo edilicio generando una contaminación visual.
- f) La emisión de ruidos.
- g) La radicación de antenas de radiodifusión, telefónicas y televisivas en lugares donde se preserva el patrimonio arquitectónico de la ciudad.
- h) La utilización de envases no degradables para la comercialización y/o venta de bienes o servicios (Cfr. Artículo 271 de la O.M. 6330 /91).



cen actividades que generen el hecho imponible.<sup>160</sup> En tanto, la base imponible debe ser fijada por la Ordenanza Tributaria Anual, sobre parámetros basados en la superficie dañada, en los niveles de contaminación fijados por la normativa ambiental vigente o por otros parámetros que cuantifiquen la contaminación o el servicio municipal prestado.<sup>161</sup> Las alícuotas o montos fijos correspondientes también deben ser fijados por la referida Ordenanza Tributaria, según el tipo y grado de contaminación o daño ambiental producido o a producir.<sup>162</sup> Se encuentran exentos quienes adecuen sus niveles de contaminación a los estándares, parámetros o límites de la normativa ambiental vigente; asimismo, se prevé la eximición del cincuenta por ciento (50%) del tributo que corresponda abonar a quienes efectúen acciones tendientes a disminuir o eliminar la contaminación ambiental, tales como inversiones efectivamente realizadas en tecnologías limpias y/o eco eficientes o implementen un sistema de gestión ambiental debidamente certificado.<sup>163</sup>

Podemos advertir respecto del comentado municipio que el diseño de la tasa resulta también bastante razonable, puesto que considera una diversidad de parámetros tendientes a la protección ambiental, así como también promueve la inversión en tecnologías limpias.

En el otro extremo, tenemos otro ejemplo de “tasa ecológica”, que es aquella que se recauda en la Municipalidad de Godoy Cruz, la que resulta mucho menos ambiciosa que las anteriormente comentadas. El monto del gravamen es fijo, y se calcula según las zonas determinadas para la Tasa sobre los Servicios a la Propiedad Raíz.<sup>164</sup> Los ínfimos montos recaudados por tales conceptos, así como la nula diferenciación que realiza la norma respecto de las diferentes actividades contaminantes nos hacen dudar del verdadero destino de este tributo.

---

<sup>160</sup> Cfr. Artículo 272 de la O.M 6330 /91.

<sup>161</sup> Cfr. Artículo 273 de la O.M 6330 /91.

<sup>162</sup> Cfr. Artículo 274 de la O.M 6330 /91.

<sup>163</sup> Las exenciones proceden cuando las circunstancias previstas por la norma exentiva se encuentren debidamente certificadas por la autoridad administrativa ambiental y se otorgan por tiempo determinado. A su vez, rigen “*mientras se mantengan los niveles de contaminación a los estándares, parámetros o límites de la normativa ambiental vigente o continúen las acciones tendientes a disminuir o eliminar la contaminación ambiental*”. (Cfr. Artículo 276 de la O.M 6330 /91).

<sup>164</sup> Cfr. Artículo 82 de la Ordenanza Tarifaria 5791/09.

#### IV. CONSIDERACIONES FINALES

En razón de lo expuesto en el presente trabajo, podemos afirmar que resulta más que claro que los ayuntamientos o municipalidades de las ciudades están llamados a jugar un papel fundamental en la implementación de las medidas dirigidas a disminuir el cambio climático y sus efectos nocivos, de conformidad con los objetivos de la Agenda 21 de las Naciones Unidas.

Dentro de las medidas a las que nos referimos, indudablemente juega un papel más que trascendental la aludida cuestión tributaria; principalmente, por el efecto disuasorio y corrector de la conducta de los ciudadanos que pueden tener los tributos locales pero, también -no es posible negarlo- por la posibilidad por parte de las Haciendas Locales de obtener recursos en general para su empleo en la lucha contra el cambio climático.

A este respecto, notamos que tanto en las legislaciones de España como de la Argentina, existen regímenes jurídicos que limitan, en buena medida, la posibilidad de que los gobiernos municipales dicten medidas de carácter fiscal en el sentido propiciado. En concreto, y sin perjuicio de las facultades existentes y la necesidad de articular los esfuerzos y competencias de tales jurisdicciones con la Nación y las Provincias, por las razones *supra* expresadas creemos que debería explorarse la posibilidad de otorgar una mayor autonomía normativa para las jurisdicciones locales en ambos países, para que éstos puedan prever gravámenes con mayor libertad, a fin de modificar la conducta de los ciudadanos respecto de aquellos sectores difusos que escapan a los instrumentos económicos basados en el mercado.

En la Argentina, sin embargo, las modificaciones a las que aspiramos tendrían que venir de la mano de una readecuación del sistema de participación federal, mediante la cual se produzca un verdadero fortalecimiento de las finanzas municipales que, además de los lógicos beneficios que acarrearía en materia de responsabilidad fiscal, coadyuvaría a que los municipios eviten recurrir a medidas cuestionables para poder financiarse, tales como el establecimiento de tributos que se superponen de manera excesiva con otros recaudados por otros niveles de go-

bierno.<sup>165</sup>

Sin perjuicio de lo anterior, consideramos que en el mencionado país rioplatense, con el marco jurídico vigente, también existen diversos cursos de acción a seguir que podrían ser aplicados en el corto o mediano plazo, puesto que el régimen actual permite el establecimiento de determinados tributos y estímulos en la materia medioambiental. En ese orden de ideas, para evitar la dispersión normativa y la superposición de competencias, entendemos que los referidos esfuerzos podrían ser coordinados por intermedio de la Secretaría de Ambiente y Desarrollo Sustentable -organismo que, como explicáramos, ya ha dado un puntapié inicial al crear el programa “Municipio Sustentable”-, el Consejo Federal de Medio Ambiente (COFEMA), así como por medio de las asociaciones de municipios, tales como la FAM, aprovechándose la experiencia internacional en la materia que, según vimos, es muy rica. Por otra parte, podría explorarse la posibilidad de sentar principios básicos en una norma de coordinación federal (ley convenio), en cuya elaboración debería darse participación tanto a la Comisión Federal de Impuestos como al COFEMA, para la creación de instrumentos económicos de gestión ambiental que resulten eficientes, a la vez, y efectivos.<sup>166</sup>

En otro orden de ideas, pretendemos que todos los fondos que se re-

---

<sup>165</sup> Al respecto, José O. CASÁS se refiere al necesario fortalecimiento de las finanzas municipales, que garantice “(...) una adecuada coparticipación tributaria de las provincias a los entes locales -incluso con porcentajes mínimos garantizados-, al tiempo de asignárseles ciertas fuentes impositivas, de base estricta y precisa localización jurisdiccional (sustrayéndolas explícitamente de la prohibición de la analogía), para lograr suficiencia de financiamiento para los servicios públicos indivisibles, con lo cual se avanzará en materia de corresponsabilidad fiscal, por cuanto los gobernantes comunales que administren tales sujetos impositores, además del beneficio político de gastar, deberán asumir el costo político de recaudar”. (CASÁS, J. O. *Coparticipación y tributos municipales (las tasas apócrifas y la prohibición de la analogía)*, p. 163 y ss.; Buenos Aires, Ad-Hoc, 2007).

<sup>166</sup> Como se ha dicho, “El uso de tales instrumentos debe ser eficiente, sin caer en el exceso de constituir una pesada carga sobre los contribuyentes (que en su mayoría son ajenos a la polución, sea por no provocarla o por no sufrirla al estar fuera del lugar afectado), ni tampoco en defecto de una recaudación que se escurra en gastos administrativos o en corrupción y no se destine al fin principal buscado”. (Cfr. GANDUR, Sergio; “La tributación...”, Ob. Cit., p. 308).

cauden con motivo de la creación de tributos “verdes” sean efectivamente utilizados en pos de un eficiente cuidado del ambiente, de acuerdo a lo que establezcan sus normas de creación.<sup>167</sup> Esto debería, sin lugar a dudas, ser conjugado con un efectivo control por parte de la ciudadanía.<sup>168</sup> En otras palabras, aspiramos a que la lucha contra el cambio climático y el cuidado del medioambiente no sean invocados en vano para lograr una mayor recaudación fiscal, pues de lo contrario, tales nobles postulados se convertirían -tristemente- en una especie de “patente de corso” para que los municipios ávidos de recursos puedan proyectar nuevos gravámenes.

Por otro lado, también entendemos conveniente que se extienda en tales entes de gobierno una aplicación efectiva del aludido principio “el que contamina paga”, mas -como señaláramos- no como una autorización para contaminar ni como una burda herramienta para la recaudación, sino para lograr cumplir, de la mejor manera posible, con los altos propósitos contenidos tanto en la Constitución Nacional como las restantes normas que regulan el ambiente. A su vez, estimamos que resulta-

---

<sup>167</sup> Al respecto, nótese que en la propia página Web de la SADS existe un documento titulado “Informe Final. Incentivos Económicos para fomentar la Producción Limpia en los Municipios de Coronel Oviedo, Caaguazú y Villarrica” (del Paraguay) elaborado por la empresa alemana GTZ, donde se recomienda, para tales municipios, la utilización de una tasa para costear servicios de control, fiscalización y certificación ambiental. En dicho informe, se sugiere que lo recaudado mediante la implementación de los servicios “(...) *deberá destinarse en el mayor porcentaje posible (se sugiere entre 60 a 90%) a la Dirección de Gestión Ambiental, que será la encargada de implementar los programas*”. (vid. SECRETARÍA DE AMBIENTE Y DESARROLLO SUSTENTABLE (en línea) Disponible en: <http://www.ambiente.gov.ar/archivos/web/MERCOSUR/File/CyMA/Resumen%20IEs.pdf>). Tales tributos no conciden con los principios aplicables a las tasas, tal como lo manifestáramos precedentemente.

<sup>168</sup> El Régimen Federal de Responsabilidad Fiscal establecido en la Argentina por medio de la Ley 25.917 contiene normas sobre transparencia y publicidad de las cuentas públicas que perfectamente podrían resultar de aplicación a los municipios -depende, en cada caso, de las normas dictadas a su respecto en el nivel provincial-; no obstante, su acatamiento por parte de tales entes ha sido muy escaso. (Cfr. *El Régimen Federal de Responsabilidad Fiscal en el Sector Municipal*. Documento de Investigación N° 2 del Consejo Federal de Responsabilidad Fiscal; en CONSEJO FEDERAL DE RESPONSABILIDAD FISCAL (en línea) Disponible en: [http://www2.mecon.gov.ar/cfrf/e-books/pdf/documentodeinvestigacion\\_num2.pdf](http://www2.mecon.gov.ar/cfrf/e-books/pdf/documentodeinvestigacion_num2.pdf)).

ría deseable -más aún que lo anterior- la proliferación de incentivos de carácter fiscal y no fiscal para la inversión en tecnologías limpias por parte de los aludidos organismos de carácter local, tales como las que contemplan varias provincias y algunos de los municipios citados, acoplándose de este modo a una tendencia global que se viene imponiendo en la materia. Para hacer frente a la merma en los ingresos de los municipios producto de las reformas que se propicien en este sentido, sería conveniente prever una compensación financiera por parte de los Estados Nacional y provinciales, atendiendo al ahorro que, para este último, supone la consecución de estos objetivos ambientales.

Resulta indudable que la puesta en práctica de las ideas descritas no resulta una cuestión sencilla, debido al entramado de intereses económicos que se encuentran en juego y a la dificultad en el diseño de asignación de presupuestos en los distintos estamentos nacionales, comunitarios y locales. Sin embargo, la gravedad de la cuestión del calentamiento global, así como la imperiosa necesidad nacional de cumplir con los compromisos internacionales asumidos, requieren de un esfuerzo compartido de parte de todos los sectores de la sociedad, dejándose de lado los intereses económicos y sectoriales a favor de la protección de nuestro planeta. Ello así, puesto que si por intereses económicos dejamos de proteger a este último, quizás llegue un día en el que no existan tales intereses económicos por proteger.

Valencia, enero de 2011.

