

# Federalismo fiscal e imposición ambiental en la República Argentina\*

Luciano Carlos Rezzoagli<sup>1</sup>

## Resumen

En este escrito se aborda el problema relativo a la conformación y desarrollo del derecho tributario ambiental, como así también las dificultades que plantean las relaciones competenciales (o la falta de ellas) entre las diferentes instancias de Gobierno al momento de crear tributos o establecer regímenes promocionales en aras del cuidado y protección del medio ambiente, con marcado carácter crítico y sentido propositivo.

**Palabras Claves:** Federalismo, Tributación ambiental, Competencia.

**Palavras-Chave:** Federalismo, Tributação ambiental, Competência.

**Keywords:** Federalism, Environmental taxation, Competence.

## 1 Nociones de federalismo fiscal

La concepción del federalismo fiscal ha servido para paliar dificultades tributarias y financieras entre los distintos ámbitos de gobierno en los países de tinte federal. Es así como esta estructura plantea y ofrece soluciones competenciales en materia de recaudación y gasto entre nación, provincias y municipios, determinando la relación interjurisdiccional entre ellas, relativa, fundamentalmente, a su capacidad de generar bases tributarias, su capacidad y poder de endeudamiento,

---

\* Artículo recibido em: 06/07/2011.

Artigo aprovado em: 13/08/2011.

<sup>1</sup> Investigador del Instituto de Investigación de Estado, Territorio y Economía (IIETE) y de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales (FCJS) de la Universidad Nacional del Litoral (UNL). Becario Posdoctoral del CONICET.

su responsabilidad, su rendición de cuentas y la forma de gestión de las tareas asignadas<sup>2</sup>.

Todos los países que cuenten con distintos niveles de gobierno y por lo tanto se caractericen por ser federales tienen o cuentan, en la actualidad, con este sistema de organizar y desarrollar su ámbito financiero y tributario, sin embargo, respecto al contenido y formas de actuación, este vínculo de relaciones competenciales entre distintos niveles de gobierno no es igual en cada uno de los países; varía, entre otras circunstancias, según la elección que las autoridades realizan respecto de cómo propender a la armonización entre regiones, la manera de lograr la eficiencia económica y la influencia del elemento político como instrumento de poder (partidista o de predominio nacional o regional en la manera de llevar a cabo la distribución de competencias y de los fondos públicos necesarios para el mantenimiento de cada instancia de gobierno).

No podemos, en esta introducción, dejar de mencionar que dentro de la teoría del desarrollo<sup>3</sup>, el federalismo fiscal también es de vital importancia para la nivelación horizontal de capacidades regionales, esto es el mantenimiento o el impulso del acomodo subnacional, de los elementos estáticos y móviles que permitan el crecimiento sustentable y uniforme de los distintos municipios y provincias.

Estos elementos, por nombrar algunos, están representados por la población y el trabajo, que son móviles y se acomodan según las condiciones que se

---

<sup>2</sup> ÁVILA, J. Nuevo Federalismo Fiscal. Política Pública, Buenos Aires, n. 19, dic. 200, pss 1 -13. HESSE, J.; WRIGHT, V. (Ed.), *Federalizing Europe: the cost, benefits and preconditions of federal political system*. Oxford: Oxford university press, 1996. MERINO, G. *Federalismo fiscal: diagnóstico y propuestas*. México: ITAM, 2002. PORTO, A. *Disparidades regionales y federalismo fiscal*. Buenos Aires: Universidad Nacional de La Plata, 2004. RAMÍREZ CEDILLO, E. Finanzas públicas y federalismo fiscal. In: CONGRESO INTERNACIONAL DE CONTADURÍA, ADMINISTRACIÓN E INFORMÁTICA, UNSM - México, 2009, pss. 1 - 23; ROSSIGNOLO, D. A. *El federalismo fiscal y la distribución personal del ingreso en las provincias*, Asociación Argentina de Economía Política, Buenos Aires, 2003.

<sup>3</sup> FERNÁNDEZ, V. R. et al. *Capacidades Estatales y Desarrollo Regional: Realidades y Desafíos para América Latina*, Santa Fe: UNL, 2006.

ofrezcan o se perciban en cada región y están influenciados por elementos fijos naturales y humanos, como lo son las condiciones climáticas, la carga tributaria, la efectividad, el costo y calidad de los servicios públicos necesarios para la vida digna, seguridad, infraestructura, etc.

Existen, también, más allá de los condicionantes meramente fiscales que llevaron al déficit o al superávit a unas instancias sobre otras, condicionantes históricos que influyeron en la adopción de una determinada estructura de vinculación financiera entre los distintos sistemas de gobierno (nacional y subnacionales), es por ello que, en virtud de la evolución que hayan tenido los países en la formación y conformación de sus territorios y sociedades, podemos entender algunas diferencias existentes en la constitución de las bases y de la legislación (constitucional y legal) que favoreció y desarrolló el Federalismo Fiscal como componente ligado a las particularidades de cada uno de los países plausibles de análisis.

En este aspecto cobra real trascendencia el análisis de la inmigración, la migración interna, la elección del modelo económico en que se ha sustentado históricamente cada país, la concentración de riquezas en determinados lugares y bajo que condicionamientos y circunstancias se lograron, las posibles brechas de desigualdad generadas y el análisis geográfico – social y político de las causas que llevaron a la conformación de un sistema jurídico – económico que rige la vida fiscal, tanto en lo concerniente a la recaudación de recursos como en la distribución y forma de desarrollar el gasto.

También, desde una visión integradora, no puede dejarse de nombrar la relevancia e influencia que tuvo y tiene el ámbito internacional en este proceso, con el análisis de las distintas crisis acontecidas en el ámbito mundial a lo largo de la historia, las repercusiones del neoliberalismo y el análisis de la influencia que tuvo el proceso de globalización en el posicionamiento del Estado en el ámbito de las rentas internacionales, debido a que el sistema fiscal se enmarca como un elemento fijo que permite el desarrollo de las capacidades del Estado en el marco global, y es la elección de una u otra política de desarrollo estatal y el modelo elegido, los que influyen en que este proceso del federalismo fiscal pueda analizarse desde una visión integradora y no fragmentada, propendiendo siempre, claro está, a la búsqueda

de la articulación de los elementos jurídicos, sociales, geográficos, económicos y políticos que lleven a la equidad y el desarrollo.

Por esto consideramos que el análisis del Federalismo Fiscal es un esfuerzo interdisciplinario, cuyo monopolio no lo tienen economistas ni juristas, pese a lo que en un principio pueda creerse, de lo contrario caeríamos en propuestas sesgadas que desconozcan las reales causas e implicancias del problema, la magnitud en que debe ser abordado y las vertientes o variables que se deben vincular.

Así visto el panorama, por sus innumerables manifestaciones, el desafío está en ir vinculando, de forma cronológica, las diferentes aristas en que se manifiesta el Federalismo Fiscal, y el desafío, más allá del estudio y análisis de las mismas, pasa por articular las soluciones desde una visión integradora en un esfuerzo conjunto y coordinado donde el elemento político sea objeto de estudio pero no un obstáculo de estructuración relacional.

En lo que respecta al diseño de un régimen de coparticipación fiscal, esta no es una tarea exclusivamente técnica, debido a que los criterios elegidos para el reparto, los matices políticos – económicos – sociales que pueden influir en los mismos, y los objetivos que se pretenden alcanzar, pueden variar significativamente el contenido de uno u otro régimen.

Siguiendo esta idea, vemos que, para Rubinzal<sup>4</sup>, la selección de determinados parámetros de distribución de fondos da cuenta de la cosmovisión ideológica subyacente. Así este autor analiza como ejemplo las declaraciones de distintos líderes políticos (en Argentina) que reclaman que los recursos sean distribuidos de acuerdo al aporte de cada jurisdicción, esa mirada devolutiva no hace más que desechar (o por lo menos limitar) la posibilidad de que el reparto interjurisdiccional de los recursos tributarios juegue un rol redistributivo.

---

<sup>4</sup> RUBINZAL, D. A. *La coparticipación federal como herramienta redistributiva al servicio de un desarrollo regional equilibrado*. Pantin: IEFPA, 2010.

El autor en mención se enrola con aquellos que piensan, a los cuales suscribimos, que la anterior visión es equivocada debido a que resulta funcional a la perpetuación de la aguda asimetría territorial que existe, en este caso, en la República Argentina, donde la distribución poblacional y productiva es profundamente asimétrica.

Por lo tanto, la elección del contenido de un régimen de coparticipación está influida por diferentes factores, lo que marca diferencias (o semejanzas) entre los distintos países federales. .

El artículo 75 de la Constitución Nacional, en lo relativo a las atribuciones del congreso, reza en su inciso segundo:

Imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias. Imponer contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan. Las contribuciones previstas en este inciso, con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica, son coparticipables. Una ley convenio, sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias, instituirá regímenes de coparticipación de estas contribuciones, garantizando la automaticidad en la remisión de los fondos. La distribución entre la Nación, las provincias y la ciudad de Buenos Aires y entre éstas, se efectuará en relación directa a las competencias, servicios y funciones de cada una de ellas contemplando criterios objetivos de reparto; será equitativa, solidaria y dará prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional[...].

De esta forma delimita las potestades tributarias de la Nación y las provincias y define la concurrencia de poderes impositivos para los impuestos indirectos y reserva la potestad tributaria sobre los impuestos directos para las provincias, aunque faculta a la Nación a utilizar estos últimos –durante un plazo determinado– siempre que la defensa, la seguridad común y el bien general lo exijan. Actualmente, el Estado Nacional obtiene más del 80% de la recaudación tributaria, mientras que los gastos que afronta representa algo más del 50% del total, esto significa que existe en el país un claro proceso de **concentración** respecto a los ingresos tributa-

rios por parte del gobierno central, y un actual y creciente proceso de **desconcentración** respecto de los gastos.

Desde el punto de vista histórico, la organización de las relaciones fiscales entre Nación y provincias pueden dividirse, siguiendo a Fernández<sup>5</sup>, en dos grandes etapas:

1 La primera transcurre desde la formación del Estado Nacional por 1860 (circa) hasta 1935. La característica principal de esta etapa es la inexistencia de formas de coparticipación fiscal, por lo que, tanto la autoridad central como las subnacionales se auto abastecían con los recursos propios siguiendo la normativa constitucional vigente.

2 La segunda etapa está comprendida desde 1935 hasta nuestros días. La característica principal está dada por los acuerdos de coparticipación fiscal, y es justamente en 1935 donde por primera vez se establece dicho acuerdo para impuestos específicos (en 1952 se incluye la trasmisión gratuita de bienes). En 1973 se unifican los sistemas existentes y se fija, por primera vez en la historia nacional, un porcentaje para la nación y otro para las provincias; en 1988 se sanciona la ley 23548, poniendo fin a una etapa intermedia de anarquía coparticipativa que se extendía desde 1983 con el abandono del sistema anterior, y en su artículo tercero dispone que el monto total de lo recaudado por los gravámenes a que se refiere dicha ley se distribuirá el 42,34% a la Nación, el 54,66% al conjunto de las provincias adheridas, el 2% para el recupero del nivel relativo de algunas provincias que menciona, y el 1% para un fondo ATN (Aportes al Tesoro Nacional).

Desde los años 60s hasta nuestro días, las provincias fueron asumiendo nuevas funciones, algunas de forma delegada, como la educación y la salud, y otras en las que avanza el sobre el sector privado<sup>6</sup>. Desde hace casi 50 años se comprueba un gradual aumento del gasto en las provincias sin que exista un correlativo aumento de sus ingresos coparticipables, lo cual nos permite confirmar la descon-

---

<sup>5</sup> FERNÁNDEZ, V. R. *Descentralización estatal y decisionismo fiscal*. Santa Fe: UNL, 1999. p. 30 et seq.

<sup>6</sup> FERNÁNDEZ, V. R. *Descentralización estatal y decisionismo fiscal*. Santa Fe: UNL, 1999. p. 30 et seq.

centración del gasto como característica importante del federalismo Fiscal Argentino, y su tendencia al mantenimiento en el futuro.

Como contrapartida de los anterior, desde ese mismo período en análisis, encontramos la mantención del control del gobierno central respecto de los ingresos fiscales, y su tendencia al mantenimiento en el futuro, lo cual significa, que existe actualmente una **estructura vertical dependiente** de las provincias a la Nación, reflejada en la participación que mantienen los recursos nacionales en el sostenimiento del total de los ingresos tributarios.

Existen propuestas que plantean desfinanciar al poder central bajo una retórica “federalista”, intentando dar soluciones a la situación mencionada, y resultan funcionales a un proceso de debilitamiento de la centralidad del Estado Nacional, sin embargo, siguiendo a Rubinzal<sup>7</sup>, ese retroceso del Estado Nacional también termina obstaculizando la vigencia efectiva del sistema federal de gobierno, estas propuestas se limitan a considerar exclusivamente las prestaciones clásicas que cada jurisdicción lleva adelante, sin entrar a considerar los nuevos desafíos emergentes de la globalización económica y la necesidad de entender al sistema de coparticipación como una herramienta de superación de asimetrías y de integración nacional, por lo que la utilización de herramientas jurídicas, políticas y económicas no son suficientes, pues entran en juego otros muchos elementos como el aspecto geográfico (en todas sus manifestaciones) y el nivel de aglomeración poblacional en cada región, entre otros. Sin la consideración de estos elementos, las pseudo soluciones que se viertan sólo servirán para favorecer el mantenimiento de las asimetrías que definen y caracterizan a este país.

---

<sup>7</sup> RUBINZAL, D. A. *La coparticipación federal como herramienta redistributiva al servicio de un desarrollo regional equilibrado*. Pantin: IEFPA, 2010.

## **2 Pautas básicas del régimen jurídico ambiental a partir de la reforma constitucional del 94**

La Constitución Nacional, reformada en el año 1994, introdujo la protección al Medio Ambiente como derecho inalienable de todos los habitantes, así como también el deber de preservarlo y el concepto de daño ambiental.

El artículo 41 de la Constitución Nacional establece:

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.

Resulta evidente entonces, que el establecimiento de “presupuestos mínimos de protección” queda a cargo de la Nación, y que dichos “presupuestos mínimos” constituyen los “umbrales básicos” sobre los cuales las provincias regularán sus necesidades específicas mediante el dictado de las “normas complementarias” que nunca podrán estar por debajo de dicho umbral básico. No obstante ello toda la legislación federal y provincial, será aplicada en las provincias por las autoridades administrativas y judiciales locales, debiendo tenerse presente que las “normas complementarias” no podrán afectar las demás facultades reconocidas al Congreso Nacional claramente establecidas en el actual artículo 75 de la Constitución Nacional.

Por su parte, el derecho público provincial ya se había anticipado al nacional, al incorporar a partir de 1986 en las constituciones de más de quince provincias argentinas los contenidos básicos, que con mayor o menor detalle, hacen a la protección del ambiente enmarcado en un contexto que promueve el desarrollo sustentable. La estructura general de tratamiento en las constituciones responde a un esquema prácticamente idéntico.



En algunas constituciones la enumeración de los actos a cargo del gobierno provincial es sumamente exhaustiva, como Formosa o Tierra del Fuego, en otras se contentan con una fórmula más general, por ejemplo Catamarca, en tres constituciones, las de Córdoba, Río Negro, y Tierra del Fuego, se le ha dedicado un capítulo especial a la cuestión. Los constituyentes de San Juan, La Rioja y San Luis han ido más lejos en la protección de este derecho humano y lo garantizan a través de una acción especial de amparo. Río Negro en un mismo sentido, reconoce la defensa de los intereses colectivos o difusos, rompiendo así con las reglas tradicionales en materia de derecho procesal.

Cabe destacar también que se han atribuido a las legislaturas provinciales potestades regulatorias de protección del medio ambiente, sin perjuicio de las municipales en materia de salubridad (Chaco, Neuquén, Misiones, La Pampa, Santa Cruz). El municipio, en su condición de tercer nivel de gobierno en el territorio, de conformidad con nuestro sistema de distribución del poder, recibe sus atribuciones de la definición que surja al respecto en el derecho público de cada una de las provincias. Por ello, su análisis debe ser necesariamente llevado a cabo a posteriori del de la Nación y de las provincias pues su esfera de actuación es de alguna manera remanente.

La Ley General del Ambiente (Política Ambiental Nacional, Presupuestos Mínimos, Ley 25675) ha instituido un sistema federal ambiental. Su objetivo es la coordinación de la política ambiental a escala regional y nacional en aras del logro del desarrollo sustentable; con ese objetivo ha creado al Consejo Federal de Medio Ambiente (COFEMA). Adicionalmente, la norma no sólo señala a aquel Consejo como el contexto básico de coordinación de políticas, sino que también instruye al Poder Ejecutivo Nacional a que proponga a la Asamblea del COFEMA, el dictado de recomendaciones o resoluciones, según corresponda para la adecuada vigencia y aplicación efectiva de las leyes de presupuestos mínimos, las complementarias provinciales, y sus reglamentaciones en distintas jurisdicciones.

También, luego de la reforma de 1994, se han dictado y regulado las siguientes materias a nivel nacional:

- Gestión Integral de Residuos Industriales y de Actividad de Servicios (Ley 26612).
- Ley 24051 de Residuos Peligrosos.
- Régimen Ambiental de Aguas, presupuestos mínimos (Ley 25688).
- Ley 24196 de Inversiones Mineras.
- Presupuestos Mínimos para la Gestión y Eliminación de los PCBs (Ley 25670).
- Ley 25612 de Residuos Industriales

Por su parte, las provincias también han dictado Leyes Ambientales, Decretos y Resoluciones sobre Evaluación del Impacto Ambiental, Procedimientos sobre Presupuestos Mínimos; Gestión y Manejo de Residuos Industriales, Patógenos y Domiciliarios; Códigos y Leyes de Agua:

- Ciudad Autónoma de Buenos Aires:  
Impacto Ambiental (Leyes 123 y 452)  
Gestión y Eliminación de PCBs (Ley 760)
- Neuquén:  
Política Ambiental Integral (Ley 1875, T.O. 2267).  
Tratados Interprovinciales y Código de Aguas (Ley 899).
- Salta:  
Residuos Peligrosos (Ley 7070).  
Protección Riqueza Forestal (5242).  
Fauna Provincial (Ley 5513).  
Código de Aguas (Ley 7017).

Para terminar este punto debe manifestarse que existe actualmente un conflicto entre el nivel nacional y el subnacional por la superposición de legislación ambiental y los casos de antagonismo entre éstas, lo que hace urgente y necesario el replanteamiento de dos leyes claves como lo son la Ley 25612 de Residuos Industriales y la Ley 25688 del Régimen Ambiental de Aguas, además de que existen fallas de coordinación entre el nivel nacional y el subnacional en la aplicación de la política ambiental (Revalorización del rol, carácter y funciones del Consejo Federal Ambiental y mecanismos para su financiamiento).

### 3 **Ámbito tributario ambiental**

En este punto se hace necesario previamente analizar la noción de extrafiscalidad, como requisito sine qua non para el entendimiento de este régimen. Los fines sociales, económicos, culturales, ambientales y políticos, son también objetivos a cubrir con los tributos, aunque éstos sean, a veces, un medio complementario y no principal de llevarlos a cabo. El tributo, y los elementos que lo componen, se contemplan a través de una reinterpretación de la conexión ingreso – gasto, pudiendo actuar, en ocasiones, de forma directa para la realización de fines extrafiscales amparados en el Ordenamiento Constitucional.

A partir de estas observaciones, y con el propósito de dar un contenido a la función extrafiscal del sistema tributario, puede colegirse que esta función la entendemos como **la promoción de ciertas conductas o actividades**. De tal manera, insertados en este parámetro, podemos afirmar que el legislador puede promover a través de la realización de normas tributarias contenedoras de dichos fines, tanto **la orientación y consecución** de determinadas tareas por determinados sujetos pasivos afectados, como puede ser el caso de un beneficio fiscal de reconversión y reindustrialización de empresas en el impuesto que afecte a las sociedades, como así también **la disuasión** de la realización de ciertas actividades o conductas, tal es el caso de los Impuestos Ecológicos en relación a las sanciones que pueden imponerse a los agentes contaminadores.

En cuanto a tributos ambientales propiamente dichos, tienen marcado carácter disuasorio, debido a que lo que pretende el legislador es evitar contaminación. Existen dos manifestaciones o supuestos sujetos a gravamen por estos impuestos:

- 1 Las emisiones contaminantes (visual, auditiva, a la atmósfera, etc.).
- 2 Las materias primas, productos intermedios, o finales que sean consecuencia o que causen dichas emisiones.

Yéndonos al derecho comparado, podemos mencionar como ejemplo de impuestos que gravan emisiones contaminantes, el Impuesto sobre la Emisión de Gases a la Atmósfera de la Comunidad Autónoma de Andalucía, que se regula en la

**Ley 18/2003, de Medidas Fiscales y Administrativas**, en el **Decreto 503/2004, de 13 de octubre, por el que se regulan determinados aspectos para la aplicación de los Impuestos sobre emisión de gases a la atmósfera y sobre vertidos a las aguas litorales** y en las **Órdenes de desarrollo de 22 de octubre de 2004**, por las que se regula la declaración de comienzo, modificación y cese de las actividades y por la que se aprueban los modelos de pago fraccionado a cuenta y de declaración-liquidación anual. Su objeto lo constituye el hecho imponible la emisión a la atmósfera de dióxido de carbono (CO<sub>2</sub>), óxidos de nitrógeno (NO<sub>x</sub>) u óxidos de azufre (SO<sub>x</sub>), que se realice desde determinadas instalaciones.

Un ejemplo en nuestro país de tributos cuyo objeto o hecho imponible recaiga sobre las emisiones contaminantes se encuentra en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires que incorporó en su código fiscal el impuesto a la generación de residuos sólidos urbanos húmedos no reciclables, conforme el texto ordenado del Código Fiscal, aprobado mediante Decreto N° 269/10(3) del Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Dicho impuesto se halla regulado por los arts. 274 a 277 del Título VI del Código mencionado.

Respecto de la segunda manifestación, podemos mencionar en España al Impuesto sobre el Carbono, que pretende desalentar las emisiones de **contaminantes**, pero es aplicado a nivel de los productos o, directamente en la producción y/o importación de **combustibles fósiles**, que emitirán **dióxido de carbono** al ser consumidos. En nuestro país, similar situación, aunque no exenta de discusión puede encontrarse en la Ley 26093 de Biocombustibles.

Sobre estos impuestos habría mucha tela que cortar, debido a que es absolutamente controvertida su existencia atendiendo a la posible violación de los principios de Igualdad y Capacidad Contributiva, además de la crítica referida a que contrarían la propia naturaleza jurídica de los impuestos al incumplir su fin primordial que es el de recaudar, sin embargo, el análisis de su constitucionalidad no es un objeto del presente escrito por lo que no será materia de estudio.

Ahora bien, lo que preocupa fundamentalmente al tema de distribución de competencias gubernamentales en la materia fiscal ambiental, está constituido por

los regímenes promocionales ambientales, que por los artículos constitucionales 75 inc. 18 se le permite a la nación y el por 125 a las provincias.

La cláusula de progreso del artículo 75 inciso 18 de la Constitución de la Nación Argentina concedió al Congreso la facultad de crear minoraciones de cualquier tipo, inclusive las extrafiscales, sin la limitación de que sólo afectara a impuestos nacionales, en consecuencia, el Congreso de la Nación estimó conveniente establecer beneficios fiscales de amplitud variable, alcanzando en numerosos casos a los tributos provinciales y municipales<sup>8</sup>. La Corte Suprema de Justicia de la Nación desde el año 1897 efectuó una interpretación amplia del entonces artículo 67 inciso 16 (actual 75 inciso 18), considerando que el Congreso puede otorgar exenciones a toda clase de tributos, aún provinciales y municipales, con inclusión de tasas retributivas de servicios y contribuciones de mejoras.

En la primera oportunidad, causa “Ferrocarril Central Argentino c. Provincia de Santa Fe”, de 3 de Julio de 1897<sup>9</sup>, el Alto Tribunal expresó que

para los fines de gobierno, de política, de reglamentación del comercio interprovincial, o simplemente como medio de estímulo, el Congreso cree conveniente acordar el privilegio de la exención de impuestos locales, esta disposición será perfectamente constitucional, porque ella no importará sino el ejercicio de una facultad del Poder Legislativo, cuyas sanciones priman sobre cualquier disposición en contrario que pudieran contener las Constituciones o Leyes de provincia. Resolver lo contrario sería reconocer en los

---

<sup>8</sup> En opinión de Casás, “La cláusula de progreso asigna al Estado un rol protagónico para promover las condiciones que faciliten el desarrollo no sólo económico, sino también social, educativo y cultural, y la consecución de tales fines, indudablemente habilita a los poderes públicos para otorgar beneficios y franquicias tributarias temporales, especialmente, a proyectos e inversiones siempre que guarden razonable equivalencia con los capitales aportados y los riesgos asumidos por el sector privado”. CASÁS, José. El Principio Constitucional de Generalidad de Tributaria. *Revista Iberoamericana de Derecho Tributario*, n. 1, Madrid, enero – abril de 1996, p. 166.

<sup>9</sup> Fallos: 68:227.

gobiernos de provincia la facultad de anular o entorpecer los efectos de la legislación nacional [...] <sup>10</sup>.

Las “exenciones” dictadas beneficiaron en general a empresas de ferrocarriles, aunque posteriormente adquirieron mayor amplitud, comprendiendo, entre otras, a telefónicas y empresas de radiodifusión<sup>11</sup>, hasta llegar a las leyes de promoción industrial en general<sup>12</sup>. De esta manera, en la causa “Compañía Entrerriana de Teléfonos c. Provincia de Entre Ríos”, de 23 de Abril de 1941, al reiterar su doctrina en una cuestión relativa a instalaciones radioeléctricas de vinculación interprovincial, el Tribunal reafirmó su postura en otorgar concesiones temporales de privilegios con carácter amplio, sosteniendo que “dentro de esta coordinación armónica de intereses entre concedente y concesionario, no es posible concebir la intromisión de otra entidad soberana con facultades impositivas, porque sea por error, por falta de un conocimiento cabal o íntimo de las cosas, sea por un criterio divergente, podrían establecer impuestos que rompan el equilibrio existente y hagan imposible la continuación de los servicios”<sup>13</sup>.

A este respecto señala Luqui<sup>14</sup> “que al conservar las provincias todos los poderes que no han delegado al Gobierno Nacional, va de suyo que retienen aquellos poderes que le permitan otorgar las referidas concesiones de privilegios y otorgar recompensas de estímulo dentro de sus jurisdicciones. En cambio, siendo los poderes del Congreso expresos, limitados y definidos, fue necesario consignar esos medios, que así, aún cuando se proyecten en materias o territorio provincial, serán prevaletes a los poderes conservados a las provincias, especialmente en punto a exenciones tributarias dictadas por el Congreso sobre tributos provinciales. Por ser de excepción esa atribución es que las concesiones de privilegio deben ser tem-

<sup>10</sup> Fallos: 68:227 (“Ferrocarril Central Argentino c. Provincia de Santa Fe”, de 3 de Julio de 1897). Pueden encontrarse referencias semejantes en Fallos: 104:73 (“Ferrocarril Central Argentino c. Municipalidad de Rosario”, de 31 de Marzo de 1906), Fallos: 113:165 (“Municipalidad de Tucumán c. Ferrocarril Central Argentino”, de 7 de Junio de 1910), y en Fallos: 185:24 (“Municipalidad de Neuquén c. Ferrocarril Sud”, de 6 de Octubre de 1939).

<sup>11</sup> Fallos: 188:247 (“Roca Hnos. y Cía. Ltda. S.A. c. Provincia de Santa Fe”, de 13 de noviembre de 1940), Fallos: 189:272 (“Compañía Entrerriana de Teléfonos S.A. v. Provincia de Entre Ríos”, de 3 de Abril de 1941).

<sup>12</sup> Fallos: 314:1088 (“Carlos Pascolini S.A. c. Estado Nacional”, de 24 de Diciembre de 1991).

<sup>13</sup> Fallos: 189:272.

<sup>14</sup> LUQUI, J. C. *La Obligación Tributaria*. Buenos Aires: Depalma, 1999. p. 132.

porales, de otra manera existiría una contradicción entre los poderes reservados y los delegados”.

Por su parte Giuliani Fonrouge<sup>15</sup> señala acertadamente que “la situación de la República Argentina al sancionarse la Constitución de 1853 era muy distinta de la actual. En aquella época todavía no se habían apagado las pasiones despertadas por las luchas civiles, el localismo era un peligro latente, la riqueza pública y privada estaba en formación, el país entero se debatía en la antinomia de civilización o barbarie. De ahí que lo más urgente era poblar el país, fomentar sus industrias, atraer capitales, desarrollar el comercio y la navegación. Hoy en día, dichas empresas no tienen el mismo carácter aleatorio, de ello se sigue que en los tiempos que corren no es posible, forzando los textos constitucionales, extender genéricamente y en forma absoluta e indiscriminada, los alcances del artículo 75 inciso 18 de la Constitución Nacional, comprendiendo en sus disposiciones la dispensa de gravámenes provinciales o municipales, si bien en la etapa de formación nacional, el estado de la necesidad justificaba tal interpretación de la norma constitucional”.

En una posición similar se encuentra Spisso<sup>16</sup>, quien luego de analizar ciertos fallos de la Corte asegura que “aquí ya no se trata de promover ciertas actividades mediante concesión temporal de privilegios o recompensas de estímulo, sino sencillamente de ampliar las facultades de la Nación, cercenando la de las provincias, todo ello con evidente menosprecio de la Constitución Nacional”.

La cláusula de progreso si bien debe ubicársela en el contexto en que fue sancionada ha sido interpretada por nuestra Corte Suprema de tal forma que se ha mantenido vigente hasta nuestros días como justificación de la recepción extrafiscal a través de todo tipo de minoraciones frente al principio de Igualdad<sup>17</sup>.

---

<sup>15</sup> GIULIANI FONROUGE, C. M. Delegación de Facultades y Exención de Impuestos Provinciales por el Congreso In ESTUDIOS del Centro de Investigación Permanente de Derecho Financiero. Buenos Aires, 1941, p. 215-216.

<sup>16</sup> SPISSO, R. *Derecho Constitucional Tributario*. Buenos Aires: Depalma, 2001. p. 79.

<sup>17</sup> SPISSO, R. *Derecho Constitucional Tributario*. Buenos Aires: Depalma, 2001. p. 79.

La facultad que le corresponde al Congreso de la Nación según esta disposición debe ser estrictamente temporal para la SCJN, pues de otra forma contraveniría los poderes reservados por las provincias no otorgados a la Nación.

No obstante la amplitud con que fue concebida la doctrina a favor de las facultades de la Nación, para establecer “dispensas” de tributos, la Corte, atenuando su postura admitió que la facultad del Congreso no debía entenderse con alcance discriminado y absoluto<sup>18</sup>, sino que, por el contrario, atento a su carácter excepcional y temporal, es necesario que se la juzgue en virtud de su naturaleza desarrollada por quien la invoca y de la índole del tributo, so pena de cercenar, de otro modo, las facultades impositivas de las provincias<sup>19</sup>, que estas deben ejercer en su ámbito propio, en tanto no hayan sido delegadas al Gobierno Nacional.

La importancia que tiene la atenuación de la postura del Alto Tribunal, se refleja en su preocupación por expresar los motivos que justifican el trato impositivo desigual, aún ante situaciones de similar capacidad contributiva, y no se limita a afirmar solamente la existencia de la “cláusula de progreso”. Por consiguiente, la justificación del trato impositivo diferencial deviene del reconocimiento de que la facultad de establecer “dispensas” no es absoluta, y debe encontrar fundamento en el bien público<sup>20</sup> y por otras normas constitucionales igualmente dignas de desarrollo<sup>21</sup>, dentro de las que se encuentran, a partir de 1994, las relativas a materia ambiental.

La ley 25.080 de Inversiones para Bosques Cultivados. está enmarcada en las denominada “ventajas fiscales” destinadas a reducir o evitar la contaminación, ya que prevé desgravaciones, exenciones, sistemas de amortización acelerada y otros, que pueden introducirse en cualquier tributo existente, (Nacional o Provincial) con el fin de disminuir la contaminación

---

<sup>18</sup> Fallos: 258: 208 (“S.A. Compañía Frigorífica Swift de la Plata v. Comisión de Fomento de Villa Gobernador Galves”, de 22 de Abril de 1964).

<sup>19</sup> LALANNE FAMA, El Sistema Tributario como Instrumento de Desarrollo e Incentivación hacia una Teoría de la Justicia en la No Imposición, en XXI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Cuadernos, Génova – Barcelona, 2002, p. 163.

<sup>20</sup> Fallos: 237: 239 (“Empresa Vesta de Construcciones v. Municipalidad de Santiago del Estero”, de 13 de Marzo de 1957).

<sup>21</sup> Fallos: 185: 24 (“Municipalidad de Neuquén c. Ferrocarril Sud”, de 6 de Octubre de 1939).



La norma en cuestión, crea un régimen de promoción de las inversiones que se efectúen en nuevos emprendimientos forestales y en las ampliaciones de los bosques existentes en el país (Art. 1). Las actividades comprendidas en este régimen son: la implantación de bosques, su mantenimiento, el manejo, el riego, la protección y la cosecha de los mismos, incluyendo las actividades de investigación y desarrollo, así como las de industrialización de la madera, cuando el conjunto de todas ellas formen parte de un emprendimiento forestal o forestoindustrial integrado (art. 3).

En los artículos 4 y 5 deja plasmado la finalidad ecológica del régimen de promoción. Así, cuando determina que se entiende por bosque implantado y cultivado, establece que es aquel obtenido mediante siembra o plantación de especies maderables nativas y/o exóticas adaptadas ecológicamente al sitio, con fines principalmente comerciales o industriales, en tierras que, por sus condiciones naturales, ubicación y aptitud sean susceptibles de forestación o reforestación, y que al momento de la sanción de la ley no estén cubiertas por masas arbóreas nativas o bosques permanentes o protectores (Art 4). Luego la ley habla de las prácticas que deberán desarrollarse en los bosques apuntando a aquellas enmarcadas en criterios de sustentabilidad de los recursos naturales renovables (Art. 5).

En el Título III, artículo 6 establece el régimen de adhesión, señalando que será de aplicación en aquellas provincias que adhieran positivamente a la ley, debiendo contemplar expresamente la invitación a los Municipios para adaptar su normativa local. Encontramos las primeras exenciones, esta vez la ley exige a las provincias para poder acogerse a los beneficios de la misma que deberán: “... d) Declarar exentos del pago de impuestos de sellos a las actividades comprendidas en el presente régimen. Respetar las condiciones contenidas en el proyecto aprobado por la Autoridad de Aplicación y la intangibilidad del proyecto objeto de la inversión. Asimismo podrán: a) Declarar exenta del pago del impuesto inmobiliario, o su equivalente, a la superficie efectivamente ocupada por el bosque implantado y la aldeaña afectada al proyecto. b) Declarar exentos del pago del impuesto sobre los ingresos brutos u otro que lo reemplace o complemente en el futuro, que graven la actividad lucrativa desarrollada con productos provenientes de los proyectos beneficiados por la presente ley. c) Eliminar el cobro de guías u otro instrumento que grave la libre producción, corte y transporte de la madera en bruto o procesa-

da proveniente de los bosques implantados, salvo aquellas: I. Tasas retributivas de servicios, que deberán constituir una contraprestación por servicios efectivamente prestados y guardar razonable proporción con el costo de dicha prestación. II. Contribuciones por mejoras, que deberán beneficiar efectivamente a los titulares de los proyectos de inversión y guardar proporción con el beneficio mencionado. d) Modificar cualquier otro gravamen, provincial o municipal.”

## **4 Conclusiones**

En materia ambiental y en relación al ámbito competencial de cada instancia de Gobierno, la interpretación del 75 inc. 18 de nuestra Constitución Nacional que hace la Corte Suprema de la Nación vigente en nuestros días, se convierte en un escollo insalvable que rompe con la estructura organizacional y la eficiencia recomendada por la teoría normativa.

Somos conscientes que el cuidado del medio ambiente puede trascender del ámbito local y los efectos y externalidades comprometen a varias instancias regionales que hacen innegablemente necesario el arbitrio de la instancia nacional. Sin embargo, y en virtud de la propia evolución de las leyes ambientales que han tenido desarrollo en nuestro país, la Nación impone un régimen de mínimos que luego las provincias y municipios perfeccionan atendiendo a sus particularidades, cosa que no parece tener relación con el ámbito tributario, donde prima el avasallamiento de competencias y la falta de acuerdos, por lo menos, en función de este instrumento minorativo, representado por los Incentivos Fiscales Ambientales. La Nación se guarda la potestad no originaria ni conferida de tener la última palabra en cuestiones locales, aún en vulneración de recursos provinciales y de actividades que le son ajenas.

Esto se ve claramente si analizamos recursos presupuestarios afectados o de posible afectación, si la Nación en congruencia con lo interpretado por la Corte, impusiera un régimen de exenciones fiscales que afecten impuestos locales de una o varias provincias, dichos objetivos de política ambiental, no serían solventados con recursos nacionales y/o coparticipables, es decir, no afectarían el presupuesto

nacional, cosa contraria sucedería con los presupuestos locales, puesto que se debería contabilizar el “gasto” que supone ese no ingreso de recursos propios.

En vinculación con lo analizado precedentemente, aún y cuando existe una desconcentración del gasto a las provincias y una concentración de los recursos a la Nación, estos instrumentos afectan aún más la situación de las provincias al reducir sus recursos de manera ilegítima aún y cuando sea loable su finalidad.

Aunque en materia ambiental esta forma de actuación aún no se haya desarrollado, se denuncia la posibilidad que tiene la Nación de utilizarla, y bregamos por una correcta interpretación del artículo 75 inc. 18 constitucional que en relación a la postura federal, sólo podría afectar impuestos nacionales, así como el artículo 125 constitucional otorga similares facultades a las provincias sobre los recursos que le son propios.

## **Federalismo fiscal e tributação ambiental na República da Argentina**

### **Resumo**

Neste artigo aborda o problema da formação e desenvolvimento do direito fiscal ambiental, bem como as dificuldades impostas pelas relações de competência (ou falta dela) entre os diversos órgãos governamentais ao criar tributos ou estabelecer esquemas promocionais para fins de cuidado e proteção do meio ambiente, com marcada orientação crítica e propositiva.

**Palavras-Chave:** Federalismo, Tributação Ambiental, Competição.

**Keywords:** Federalism, Environmental Taxation, Competition.

## REFERÊNCIAS

ÁVILA, J. Nuevo Federalismo Fiscal. Política Pública, Buenos Aires, nº 19, dic. 2002, pss. 1 -13.

CANTERO PRIETO, D. *Federalismo Fiscal Comparado: impacto de la aplicación para España del modelo canadiense*. Almería: Asociación Científica Europea de Economía Aplicada (recopilación de congreso), 2003.

CASÁS, José. El Principio Constitucional de Generalidad de Tributaria. *Revista Iberoamericana de Derecho Tributario*, n. 1, Madrid, enero – abril de 1996, ps. 165 – 183.

FERNÁNDEZ, V. R. *Descentralización estatal y decisionismo fiscal*, Santa Fe: UNL, 1999.

FERNÁNDEZ, V. R. et al. *Capacidades Estatales y Desarrollo Regional: Realidades y Desafíos para América Latina*, Santa Fe: UNL, 2006.

GARELLO, P. The dynamics of fiscal federalism. *Journal des Economistes et des Etudes Humaines* by The Berkeley Electronic Press (bepress), Francia, 2003.

GIULIANI FONROUGE, C. M. Delegación de Facultades y Exención de Impuestos Provinciales por el Congreso In ESTUDIOS del Centro de Investigación Permanente de Derecho Financiero. Buenos Aires, 1941.

HESSE, J.; WRIGHT, V. (Ed.), *Federalizing Europe: the cost, benefits and preconditions of federal political system*. Oxford: Oxford university press, 1996.

LALANNE FAMA, El Sistema Tributario como Instrumento de Desarrollo e Incentivación hacia una Teoría de la Justicia en la No Imposición, *en XXI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Cuadernos, Génova – Barcelona, 2002.

LUQUI, J. C. *La Obligación Tributaria*. Buenos Aires: Depalma, 1999.

MERINO, G. *Federalismo fiscal: diagnóstico y propuestas*. México: ITAM, 2002.

PORTO, A. *Disparidades regionales y federalismo fiscal*. Buenos Aires: Universidad Nacional de La Plata, 2004.

RAMÍREZ CEDILLO, E. Finanzas públicas y federalismo fiscal. In: XV CONGRESO INTERNACIONAL DE CONTADURÍA, ADMINISTRACIÓN E INFORMÁTICA, UNAM - México, 2009.

ROSSIGNOLO, D. A. *El federalismo fiscal y la distribución personal del ingreso en las provincias*. Buenos Aires: Asociación Argentina de Economía Política, 2003.

RUBINZAL, D. A. *La coparticipación federal como herramienta redistributiva al servicio de un desarrollo regional equilibrado*. Pantin: IEFPA, 2010.

SKERTCHLY, A.; HERRERA, A. *Una revisión del federalismo en Canadá: pasado y presente*. México: INAP, 1996.

SPISSO, R. *Derecho Constitucional Tributario*. Buenos Aires: Depalma, 2001.

STIGLITZ, J. *El malestar en la globalización*. Bogotá: Taurus, 2002.