

ESPECIALIZACION EN DERECHO TRIBUTARIO Y FINANZAS
PUBLICAS

UNIVERSIDAD CATOLICA DE LA PLATA

TRABAJO FINAL

Tema:

"Tributos ambientales municipales en el marco de los servicios eléctricos de la provincia de Buenos Aires".

Por Facundo J. Zaldua

Índice Temático

I.-Análisis de la situación del marco regulatorio del servicio público eléctrico en la provincia de Buenos Aires. Legislación Provincial, Decretos y Resoluciones de OCEBA. Leyes 13.173, 11.769, Decreto N° 2.479/04. Impacto en las finanzas municipales de la resolución 0167/18 de OCEBA y el Decreto 351/18 del Poder Ejecutivo Provincial.

II.-Marco constitucional y legal de las competencias tributarias municipales. Contribución especial, tasa o tributo ambiental? Propuesta de Solución. Proyecto de ordenanza modelo de tributo ambiental para fiscal.

III.- Conclusión final.

I.- Análisis de la situación del marco regulatorio del servicio público eléctrico en la provincia de Buenos Aires. Legislación Provincial, Decretos y Resoluciones de OCEBA. Leyes 13.173, 11.769, Decreto N° 2.479/04. Impacto en las finanzas municipales de la resolución 0167/18 de OCEBA y el Decreto 351/18 del Poder Ejecutivo Provincial.

El Marco regulatorio del servicio eléctrico en la provincia de Buenos Aires se encuentra legislado por una serie de normativa, que asume la forma técnica de leyes, decretos reglamentarios, resoluciones del Organismo Provincial de Control (OCEBA) y normas de protección constitucional, tanto provincial como nacional.

En cuanto al orden legislativo son las leyes 13.173 y la ley 11769, conjuntamente con el decreto reglamentario 2479/04 las que dan el marco regulatorio general al cual se deben circunscribir las prestatarias de servicios públicos de electricidad en la provincia de Buenos Aires.

En cuanto a la legislación de segundo orden, es decir decretos y resoluciones del OCEBA, el presente trabajo se centrará en dos resoluciones que vienen a alterar las finanzas municipales, sustrayendo de sus arcas el 6% que percibían previamente de la facturación de los sujetos obligados por el marco regulatorio (empresas prestatarias de servicios de distribución de energía eléctrica)

La normativa referenciada previamente es: las resoluciones 0167/18 del OCEBA y el decreto 351/2018 Del Poder Ejecutivo Provincial, y su impacto negativo en la política tributaria ambiental municipal;

Es importante resaltar lo establecido el artículo 4 de la ley 11.769 y la atribución de competencias excluyentes a las municipalidades en cuanto al marco regulatorio atento a que en forma exclusiva ejercerán

en materia de energía eléctrica, las facultades y atribuciones dispuestas en cada caso por la presente ley y normativa vigente.

En otro orden de ideas, no puede dejar de lado lo dispuesto por el artículo 15 de la mencionada ley 11.769, y en lo fundamental, lo dispuesto por el artículo 16 de mismo cuerpo normativo y su artículo reglamentario según decreto N° 2.479/04 en cuanto a las normas que los agentes de la actividad eléctrica deberán sujetarse en lo referente a la protección del medio ambiente, sin perjuicio de la obligatoriedad del cumplimiento de la legislación general vigente en la materia

Como corolario de esta situación se encuentra lo normado por el artículo 18 de la ley 11.769 en cuanto dispone que:

“La autoridad de aplicación no autorizará, en los términos de la Ley 11.769, la traza del tendido de para transporte y/o distribución de energía en la tensión AT y extra AT, sin el previo cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 16 de la citada norma y evaluación sanitaria. En el caso de que el tendido definitivo deba atravesar ejidos urbanos y suburbanos la traza deberá ser subterránea o aquella que garantice la menos polución electromagnética de acuerdo al dictamen en cada caso.”

II.-Marco constitucional y legal de las competencias tributarias municipales. ¿Contribución especial, tasa o tributo ambiental? Propuesta de Solución. Proyecto de ordenanza modelo de tributo ambiental para fiscal.

Los Municipios se encuentran dentro del tercer grado de descentralización política, dentro de un sistema federal de gobierno como el nuestro. A partir de la reforma de La Constitución Nacional de 1994, se le reconoce autonomía a los Municipios.

El Municipio se debería regir por su Carta Municipal, a través de la cual regulará cómo deberá organizarse, cómo dictará sus propias leyes, elegir sus autoridades y obtener sus recursos. Estos últimos están conformados por: aquellos que son de su propia jurisdicción como ser los tributarios (impuestos, tasas y contribuciones) y los no tributarios; de capital (créditos públicos, enajenación de activos, reintegro y amortizaciones de préstamos); y finalmente los provenientes de Coparticipación Federal, Participación Federal y Ayuda Federal. La realidad jurídica de la provincia de Buenos Aires, es que los municipios se rigen por la Ley Orgánica de las Municipalidad, que viene a funcionar como una especie de Constitución Municipal general.

Potestad Tributaria de los Municipios.

En la relación jurídica tributaria, aquella que vincula a los contribuyentes y al Estado, es este último quien ejerce la potestad tributaria de exigir el tributo a través del ejercicio del poder de imperio, cuyo límite se encuentra en la Ley. La potestad tributaria consiste en dictar normas a efectos de crear tributos y conferir beneficios impositivos sobre los contribuyentes. La potestad ejercida por los Municipios cuenta con una amplia cantidad de antecedentes jurisprudenciales, que dejan

de manifiesto la posición que los mismos tenían frente a las provincias antes y después de la reforma de la Constitución Nacional de 1994. El conflicto entre las Provincias y los Municipios se centraba principalmente en determinar si estos últimos eran autárquicos o autónomos en el desarrollo de sus funciones.

Es comúnmente aceptada, cuatro etapas bien definidas previas a la reforma de la Constitución Nacional de 1994, en las que se puede identificar como fue evolucionando la idea de un Municipio autárquico hacia uno autónomo a través de diferentes fallos dictados por la Corte Suprema de Justicia y a la luz de la Constitución Nacional. En la Carta Magna de 1853/1860 se mencionaba únicamente en el artículo 5° a los Municipios como entes de existencia necesaria en el orden constitucional de las provincias. En una primera etapa, la Corte Suprema de Justicia de la Nación reconoció a través del fallo "Ferrocarriles del Sur c/ Municipalidad de la Plata"³⁰, la autarquía a los municipios. En este antecedente la Corte se expresó respecto a los Municipios de la siguiente manera: "son delegaciones de los mismos poderes provinciales, circunscriptas a fines y límites administrativos, que la Constitución ha previsto como entidades del régimen provincial y sujetas a su propia legislación, por lo cual ejercen también facultades impositivas limitadas y coextensivas en la parte de poder que para ese objeto le acuerden las constituciones y leyes provinciales".

Se puede diferenciar una tercera etapa, en la que el Tribunal, a través de "Cías. de Seguro Industria y Comercio y la Rosario c/ Municipalidad de Rosario" en la que manifiesta que "La Constitución Nacional en cuanto al régimen municipal, se limita a ordenar su establecimiento como requisito esencial para la efectividad de la autonomía de las provincias pero en manera alguna les ha prefijado el sistema

económico financiero al cual deben ajustar la organización comunal, que entra en la órbita de las facultades propias locales (...)"

Finalmente, una última etapa, con el fallo "Rivademar Ángela Digna Balbina Martínez Galván de c/ Municipalidad de Rosario s/ recurso contencioso administrativo de plena jurisdicción"(que significó alejarse de la idea de un Municipio autárquico, considerando a los mismos como "(...) delegaciones de los mismos poderes provinciales, circunscriptas a fines y límites administrativos, que la Constitución ha previsto como entidades del régimen provincial y sujetas a su propia legislación", para acercarse a la idea de un Municipio autónomo manifestando que " (...) aún cuando no se reconozca que la autonomía de los municipios cuenta con base constitucional, tampoco puede prescindirse de que la necesaria existencia de un régimen municipal impuesta por el artículo 5º de la Constitución determina que las leyes provinciales no solo no puedan legítimamente omitir establecerlos sino que tampoco puedan privarlos de las atribuciones mínimas necesarias para el desempeño de su cometido, entre las cuales resulta esencial la de fijar la planta de su personal, designarlo y removerlo (...)" . Una antecedente posterior, "Municipalidad de Rosario c. Provincia de Santa Fe" si bien mantuvo lo resuelto en Rivademar, pero condicionó la autonomía a ciertas limitaciones. Esta misma dicotomía puesta en manifiesto a través de diversos fallos jurisprudenciales también se puede vislumbrar la posición que defienden prestigiosos autores.

En primer lugar, podemos nombrar entre otros a Bulit Goñi, García Belsunce y Jarach, quienes defienden la postura de un municipio autárquico, dado que de la propia Carta Magna se desprende que las facultades de las mismas quedan subordinadas a las de las provincias, siendo estos últimos los verdaderos entes autónomos. Por otro lado autores como Catalina García Vizcaíno, sostienen que el municipio

debe considerarse como autónomo, dictando su propia Carta Orgánica. En el mismo sentido, Rodolfo Spisso, sostiene que no hay duda alguna que cuando la Constitución Nacional habla de asegurar a las provincias su régimen municipal esto implica un sistema de gobierno propio y autónomo.

Luego de la reforma constitucional de 1994, la doctrina del fallo Rivademar se deja plasmada en la Ley Suprema en virtud de los artículos que a continuación se citan.

El artículo 5 de la Carta Magna dispone que cada provincia dictara para sí, su propia Constitución, imponiéndole a las mismas el deber de asegurar entre otros el régimen municipal.

El artículo 123 de la Constitución Nacional, conforme la reforma de 1994, constituye el reconocimiento de la autonomía de los municipios. Esta autonomía es restringida, subordinada a las previsiones que las provincias establezcan en sus respectivas constituciones. En la medida que los Municipios ejerzan facultades no delegadas por las Provincias, como ser el caso de establecer determinados tributos, excediendo tales potestades, se declara la inconstitucionalidad.

De acuerdo con la asignación de competencias tributarias que hace la Constitución Nacional corresponde al gobierno federal:

Exclusivamente y de manera permanente, los derechos de importación y exportación y las tasas postales (Art. 4, 9, y 75 Inc. 1º, y 126 de la Carta Magna).

En concurrencia con las provincias y en forma permanente los impuestos indirectos (Art. 4, 17, 75, Inc.2º y 121 de la Constitución Nacional).

Con carácter transitorio y en situaciones de excepción, los impuestos directos, que deben ser proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación (Art. 75 Inc. 2º de la Constitución Nacional).

Las provincias tienen facultad para establecer impuestos directos e indirectos en forma permanente, con excepción de los impuestos aduaneros.

La Nación debe participar del producido de la recaudación de los impuestos comprendidos en el Art. 75, Inc. 2º de la CN, a las provincias y a la ciudad de Buenos Aires, de consuno con el régimen de las leyes de convenio.

La Ciudad de Buenos Aires, a la cual se le ha reconocido un régimen de gobierno autónomo, con facultades propias de legislación y jurisdicción, tiene las mismas facultades tributarias que las provincias, que debe ejercer conforme las previsiones de la Ley 23.548 (Art. 129 CN y Art. 12 de la Ley 24.588)

En la Ciudad de Buenos Aires, en cuanto siga siendo Capital Federal, el Congreso de la Nación, en su carácter de legislatura local, en lo que atañen a los intereses de la Nación, conserva facultades de imposición.

Las provincias conservan todo el poder no delegado en el gobierno federal. De acuerdo a lo establecido por Bulif Goñi, la potestad es originaria cuando surge de la propia Constitución, es el caso de la Nación y las Provincias, mientras que se llama potestad derivada cuando emana de leyes o normas dictadas por los entes estatales con poder tributario originario, este es el caso de los municipios. Esta distinción entre facultades originarias y derivadas, es importante cuando se produce lo que se denomina como superposición de impuestos provinciales y municipales.

Podemos concluir, que los gobiernos municipales son autónomos, pero que el alcance de dicha autonomía queda subordinado a los gobiernos provinciales. ***Las potestades tributarias municipales serán las que cada provincia dicte en su propia Constitución, pero dicha discrecionalidad no puede ser infinita de tal punto que restrinja el accionar de un municipio autónomo.***

Desde esta óptica, podemos advertir, algunas limitaciones a las potestades Municipales tributarias. Las mismas también se vislumbran, en lo dispuesto por el artículo 31 de la Constitución Nacional, establece que las normas nacionales priman por sobre las normas provinciales y municipales. Las normas provinciales privan por sobre estas últimas. La Corte supone la inconstitucionalidad por doble o múltiple imposición cuando se interfiere ilegítimamente la facultad de la Nación de reglar el comercio ínter jurisdiccional.

Esta situación se manifiesta en el Fallo "Transportes Vidal v. Mendoza" en el cual la Corte expuso que las actividades llevadas a cabo en distintas jurisdicciones, no pueden verse sometidas a múltiple imposición que las obstruyan o encarezcan, como resultado de la aplicación de tributos semejantes por parte de los distintos fiscos sobre la misma porción imponible. Corte (Sic) "Que de la inequívoca intención constitucional de eliminar los gravámenes discriminatorios infiérase la de preservar a las actividades que se desenvuelven en dos o más jurisdicciones del riesgo de que puedan verse sometidas a una múltiple imposición que las obstruya o encarezca, como resultado de aplicar tributos semejantes sobre la misma porción de la base imponible, tornándolas por tanto desventajosas con relación a otras similares desarrolladas dentro de cada provincia".

En segundo lugar, tal como fuera comentado precedentemente, la Constitución Nacional expresa e implícitamente, menciona los Principios que limitan la potestad tributaria de las Provincias y Municipios.

En tercer lugar, la Ley Fundamental, detalla disposiciones constitucionales (Art. 75º) que no se refiere expresamente a la materia tributaria pero que en la práctica limita las potestades tributarias de las Provincias y Municipios.

En este marco de situación, y teniendo especialmente en consideración lo dispuesto por la Constitución de la provincia de Buenos Aires en su artículo 28 en cuanto dispone “**Los habitantes de la Provincia tienen el derecho a gozar de un ambiente sano y el deber de conservarlo y protegerlo en su provecho y en el de las generaciones futuras.** La Provincia ejerce el dominio eminente sobre el ambiente y los recursos naturales de su territorio incluyendo el subsuelo y el espacio aéreo correspondiente, el mar territorial y su lecho, la plataforma continental y los recursos naturales de la zona económica exclusiva, con el fin de asegurar una gestión ambientalmente adecuada.

En materia ecológica deberá preservar, recuperar y conservar los recursos naturales, renovables y no renovables del territorio de la Provincia; planificar el aprovechamiento racional de los mismos; controlar el impacto ambiental de todas las actividades que perjudiquen al ecosistema; promover acciones que eviten la contaminación del aire, agua y suelo; prohibir el ingreso en el territorio de residuos tóxicos o radiactivos; y garantizar el derecho a solicitar y recibir la adecuada información y a participar en la defensa del ambiente, de los recursos naturales y culturales. Asimismo, asegurará políticas de conservación y recuperación de la calidad del agua, aire y suelo compatible con la exigencia de mantener su integridad física y su

capacidad productiva, y el resguardo de áreas de importancia ecológica, de la flora y la fauna. Toda persona física o jurídica cuya acción u omisión pueda degradar el ambiente está obligada a tomar todas las precauciones para evitarlo”, su artículo 190 en relación a que **“La administración de los intereses y servicios locales** en la Capital y cada uno de los partidos que formen la Provincia, **estará a cargo de una Municipalidad**, compuesta de un departamento ejecutivo unipersonal y un departamento deliberativo, cuyos miembros, que no podrán ser menos de seis ni más de veinticuatro, durarán cuatro años en sus funciones, renovándose cada dos años por mitad y serán elegidos en el mismo acto que se elijan los senadores y diputados, en la forma que determine la ley” y concordantes sumado a lo establecido por el artículo 5° de la Constitución Nacional en cuanto reza “Cada provincia dictará para sí una Constitución bajo el sistema representativo republicano, de acuerdo con los principios, declaraciones y garantías de la Constitución Nacional; y que asegure su administración de justicia, su régimen municipal, y la educación primaria. Bajo de estas condiciones el Gobierno federal, garante a cada provincia el goce y ejercicio de sus instituciones”. Y finalmente lo dispuesto por el artículo 123 de la Constitución Nacional, cuando dispone: “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.”

Resulta ser palmaria la competencia de los municipios, en virtud de su autonomía municipal de reglar tributariamente cuestiones ambientales, por ser uno de los intereses que se encuentran a su cargo, y a tal fin tiene la capacidad legislativa tributaria para normatizar los instrumentos jurídicos necesarios a tal fin.

Considerando especialmente que la mas especializada doctrina en la materia sostiene que los tributos ambientales tienen como característica el de aplicar principios incentivadores, tendientes a modificar las conductas de los sujetos para proteger el ambiente, mientras que las contribuciones especiales configuran un tributo que persigue fines recaudatorios, las tasas y contribuciones especiales se encuentran sometidos a principios como el de equivalencia y el de cobertura de costes.

Aun cuando las actividades económicas tengan autorización o licencia administrativa en regla, conforme a la ley, y por tanto, sometida al procedimiento de control e inspección, intrínseco a las actuaciones autorizatorias, el sujeto que las realiza debe contraponer al beneficio que para él suponen, el peligro o riesgo de daño ambiental para todos los demás (la situación de desventaja que crea con su actividad significa un riesgo para terceros).

Por lo antes expresado sostenemos que los tributos ambientales constituyen un instrumento apropiado para hacer recaer en el sujeto pasivo del tributo los costos impositivos que implican el desarrollo de la actividad productiva, además porque en nuestro país se sostiene la inclusión de la responsabilidad social en las empresas.

“El Estado puede desarrollar una política de protección del ambiente través de la utilización de:

1) Regulaciones: Controles directos por parte de las autoridades públicas.

2) Tributos:

a- Tasas: se suelen utilizar para cubrir el costo del tratamiento público por derrames, vertidos, emisiones o residuos.

b- Impuestos: gravando los productos que se obtienen a través de un proceso contaminante; los insumos de ese proceso; los desperdicios o desechos o emisiones contaminantes.

3) Subsidios: compartiendo total o parcialmente los costos con los operadores privados (erogación estatal) a fin de inducirlos a disminuir la contaminación.

4) Otros Medios: como desgravaciones, exenciones, sistemas de amortización acelerada y otros, que pueden introducirse en tributos ya existentes, a fin de lograr el objetivo de la reducción de la contaminación o evitarla mediante la utilización de "tecnología limpia".

El Estado que adopta legislaciones impositivas de protección medioambiental, lo hace bajo la premisa de que todos tienen el derecho de disfrutar de un ambiente adecuado para el desarrollo de su persona, así como el deber de conservarlo.

De allí la importancia de la "responsabilidad fiscal ambiental", incipiente concepto que se sustenta en preceptos constitucionales y que surge de la descomposición e interpretación integral de los tres conceptos que la componen: responsabilidad, fiscal y ambiental.

En estos casos, la utilización de la ecotributación no aparece solamente como medio de allegar recursos al Estado sino como un instrumento de ordenación de conductas, pensado para moderar aquéllas que escapan a los estándares administrativos fijados por la Autoridad como tolerables en cuanto a la contaminación. El tributo es útil entonces, no sólo a políticas de ingresos sino también a la de gastos. El Estado debe asegurar 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. Para ello debe elaborar y coordinar las políticas cuidadosamente, de

modo de evitar que el progreso de un sector signifique el deterioro de otro.

El Estado debe afianzar la utilización racional de los recursos naturales, impidiendo su aprovechamiento irracional. Ello propicia la aplicación de incentivos económicos para su logro o la reglamentación directa.”¹

Siguiendo el criterio de especialistas en la materia como el Dr. Bruno Tondini, *“El Estado que adopta legislaciones impositivas de protección medioambiental, lo hace bajo la premisa de que todos tienen el derecho de disfrutar de un ambiente adecuado para el desarrollo de su persona, así como el deber de conservarlo”²*

De allí la importancia de la “responsabilidad fiscal ambiental”, incipiente concepto que se sustenta en preceptos constitucionales y que surge de la descomposición e interpretación integral de los tres conceptos que la componen: responsabilidad, fiscal y ambiental

En estos casos, la utilización de la ecotributación no aparece solamente como medio de allegar recursos al Estado sino como un instrumento de ordenación de conductas, pensado para moderar aquéllas que escapan a los estándares administrativos fijados por la Autoridad como tolerables en cuanto a la contaminación. El tributo es útil entonces, no sólo a políticas de ingresos sino también a la de gastos.

¹ La Tributación Internacional y relación con el medioambiente (una posible solución al tema de las papeleras).- Autor: Dr. Bruno M. Tondini

² “La Tributación Internacional y relación con el medio ambiente (una posible solución al tema papeleras) / Dr. Bruno Tondini.

“El Estado debe asegurar 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. Para ello debe elaborar y coordinar las políticas cuidadosamente, de modo de evitar que el progreso de un sector signifique el deterioro de otro.”

La doble función de los tributos se diferencia fundamentalmente por el fin que persiguen. Así, tenemos por un lado el tributo como instituto jurídico financiero cuyo fin primordial es procurar recursos al Estado para el sostenimiento de las necesidades públicas y, por el otro, el tributo como instrumento político para llevar a cabo diversos fines de interés general. Así se puede diferenciar distintos planos de extrafiscalidad

“La primera categoría de extrafiscalidad corresponde a las consecuencias o efectos no fiscales de los tributos que pueden tener lugar con la implementación de una medida tributaria, y la segunda categoría, son los tributos con fin no fiscal, que lejos de ser instrumentos meramente tributarios constituyen tributos que además de perseguir fines recaudatorios buscan la obtención de fines extrafiscales, es decir, de ordenamiento.

Los tributos con fines extrafiscales plantean como problema básico la pretensión de buscar una finalidad económica o social digna de protección, de tal forma que la función fiscal o recaudatoria se convierta en secundaria.

En el ámbito de los tributos medioambientales, éstos lejos de ser instrumentos meramente tributarios constituyen tributos que además de perseguir fines recaudatorios buscan la obtención de fines

extrafiscales, es decir, de ordenamiento de conductas de los sujetos obligados al pago del mismo.”³

Es así que, como señala Tondini *“La utilización del sistema tributario para la protección del medio ambiente se enfrenta a los problemas de la extrafiscalidad, es decir, al empleo del tributo para fines distintos del recaudatorio, cuestión que ha sido siempre muy debatida en la doctrina.”*

La utilización del impuesto con fines de ordenamiento y, en general, con objetivos distintos a los estrictamente recaudatorios, es tan antigua como el impuesto mismo.

Como señala Casado Ollero, la extrafiscalidad es un término vago que nada significa en sí mismo, pero con el que por contraposición, pretende designarse todo aquello que se aleja del fin financiero o recaudatorio propio de la imposición. Cuando en el ámbito jurídico este tipo de términos se aparejan a otros de contenido más firme, acaban contagiándoles su propia indeterminación y vaguedad. Esto es lo que ha ocurrido con los conceptos de medidas tributarias extrafiscales o de tributos extrafiscales.

“Es cuestión clásicamente controvertida en la doctrina la de si los tributos pueden clasificarse en fiscales y no fiscales en función de los objetivos perseguidos por los mismos. Serían así tributos no fiscales o de ordenamiento, los que pretenden conseguir objetivos de política económica, los que sin perder su condición de tributos, añaden a su función fiscal o recaudatoria una función extrafiscal, como puede ser la medioambiental. Es importante recordar que siempre es una función

³ “La Tributación Internacional y relación con el medio ambiente (una posible solución al tema papeleras) / Dr. Bruno Tondini.

añadida a la recaudatoria, porque sin esta última no puede haber tributo.

Sin embargo, creemos que se puede aludir a tributos primordialmente extrafiscales o primordialmente no fiscales atendiendo a cual sea la función predominante en los mismos, pero sin perder nunca de vista que fiscalidad y extrafiscalidad son, como se ha apuntado en la doctrina, las dos caras del fenómeno tributario."⁴

“La doble función de los tributos se diferencia fundamentalmente por el fin que persiguen. Así, tenemos por un lado el tributo como instituto jurídico financiero cuyo fin primordial es procurar recursos al Estado para el sostenimiento de las necesidades públicas y, por el otro, el tributo como instrumento político para llevar a cabo diversos fines de interés general.

La doctrina ha diferenciado distintos planos de extrafiscalidad. La primera categoría de extrafiscalidad corresponde a las consecuencias o efectos no fiscales de los tributos que pueden tener lugar con la implementación de una medida tributaria, y la segunda categoría, son los tributos con fin no fiscal, que lejos de ser instrumentos meramente tributarios constituyen tributos que además de perseguir fines recaudatorios buscan la obtención de fines extrafiscales, es decir, de ordenamiento.

Los tributos con fines extrafiscales plantean como problema básico la pretensión de buscar una finalidad económica o social digna de protección, de tal forma que la función fiscal o recaudatoria se convierta en secundaria.

⁴ “La Tributación Internacional y relación con el medio ambiente (una posible solución al tema papeleras) / Dr. Bruno Tondini.

En el ámbito de los tributos medioambientales, éstos lejos de ser instrumentos meramente tributarios constituyen tributos que además de perseguir fines recaudatorios buscan la obtención de fines extrafiscales, es decir, de ordenamiento.

De conformidad con lo anterior, los tributos ambientales se sitúan en la categoría de tributos con fin no fiscal ya que, si bien es cierto que persiguen una finalidad extrafiscal como es la protección del medio ambiente, también hay que tener en cuenta que dichos tributos no carecen de intención recaudatoria.

Sin embargo, estos tributos encuentran ciertos límites que sirven de referencia al legislador, estos son:

- Que el ente público que los establezca posea doble titularidad competencial, es decir, que tenga tanto competencia financiera como material.
- Que esa doble competencia se ejercite legalmente y no en fraude de Constitución, y
- Que el tributo en cuestión sea un tributo propiamente dicho, es decir una detracción patrimonial coactiva con el fin de satisfacer las necesidades públicas.

Es claro que, si bien su fin principal no será el recaudatorio, no se desvirtúa por ello su naturaleza tributaria, ni tampoco se deja de lado la persecución de fines recaudatorios para el sostenimiento de los gastos públicos.”⁵

⁵ “La Tributación Internacional y relación con el medio ambiente (una posible solución al tema papeleras) / Dr. Bruno Tondini.

“Las principales críticas a los tributos medioambientales desde el punto de vista de su extrafiscalidad se refieren a la función que desempeñan (no recaudatoria), a su aparente carácter sancionador y a la pretendida transgresión del principio de capacidad económica.

Contra la primera de las críticas, la función no recaudatoria, ésta se encuentra ausente en los tributos medioambientales, pues es contrario a su naturaleza la carencia de fines recaudatorios.

Contra la segunda de las críticas, su carácter penalizador, con base en el cual un sector de la doctrina alega que se estarían imponiendo sanciones tipo multa bajo el velo del tributo, debe alegarse que no se está ante actos ilícitos que deban ser sancionados, pues para ello existe la legislación sancionadora respectiva. Se trata de establecer tributos sobre actividades lícitas que producen daños medioambientales, actividades que han sido soportadas por la sociedad y son de carácter ordinario, pero no por ello debe seguirse una política de desinterés sobre los efectos perjudiciales que éstas producen.

Contra la última de las críticas, su supuesta transgresión al principio de capacidad económica. Si bien, los tributos propiamente fiscales son aquellos en los que el hecho que origina la obligación de pago como el modo de cuantificación de ese pago han considerado la capacidad económica del contribuyente, es conocido que el acatamiento real de estos elementos en sentido estricto, los podemos encontrar únicamente en el ámbito de los impuestos directos. No obstante, en el ámbito de los impuestos indirectos, estos pueden no reflejar verdaderamente la capacidad económica gravada, ejemplo de ello lo tenemos en el impuesto sobre el valor añadido (IVA) en cuyo caso se considera que la expresión de capacidad económica es indirecta y se presenta como consecuencia de la posibilidad de adquirir determinados bienes y

servicios. Ahora bien, en los tributos medioambientales, en la medida en que un sujeto perjudica el medio ambiente o produce mayores costes sociales como consecuencia de esta conducta, está demostrando, también indirectamente una manifestación de capacidad económica susceptible de ser objeto de gravamen mediante estos tributos, siendo así que si desea realizar una actividad productiva que perjudica el medio ambiente debe asumir los costes medioambientales que produzca.”⁶

También hemos de recordar que estos tributos extrafiscales no pueden ignorar los principios de igualdad y de capacidad económica , aunque no sean sus criterios principales .

Por lo mencionado precedentemente, compartimos la conclusión del mencionado autor en cuanto que “es claro que estas figuras sí respetan el principio de capacidad económica y aún cuando sean extrafiscales los fines perseguidos con su creación, hay que entender que su capacidad recaudatoria no tiene por qué ser nula.

Adicionalmente, estos tributos cuentan en la mayoría de las legislaciones de los Estados con un respaldo constitucional pues por lo general la protección del medio ambiente se encuentra contemplado en este nivel superior de los ordenamientos jurídicos.

En función de los conceptos vertidos previamente, se plantea que la competencia municipal en cuanto a la legislación de tributación específica, en procura de la defensa de los intereses del municipio y de los vecinos que allí residen, procurando lograr una corrección de las conductas de los sujetos obligados, a través de políticas para fiscales, mediante instrumentos tributarios.

⁶ “La Tributación Internacional y relación con el medio ambiente (una posible solución al tema papeleras) / Dr. Bruno Tondini.

De tal suerte, mas allá de entender que las resoluciones del OCEBA en análisis como de los decretos del Poder Ejecutivo Provincial, adolecen de vicios que los calificarían de inconstitucionales, resulta ser camino mas ágil como resolución a la problemática planteada y que refuerza la idea de federalismo fiscal en materia municipal, dotar a los municipios de instrumentos tributarios con el fin de lograr equilibrar las finanzas públicas municipales como consecuencias de la detracción sufrida por la legislación de segundo orden provincial y del organismo de control y dotar de un fin extrafiscal, de efectiva protección del medioambiente y de la salud de los vecinos de los distritos afectados de los efectos nocivos de los incumplimientos de las prestatarias de servicios públicos.

Proyecto de ordenanza modelo de tributo ambiental para fiscal.

En ese marco, y como propuesta de este trabajo, y en consideración con las facultades propias que disponen los Poderes Ejecutivos Municipales, según lo dispuesto por la Ley Orgánica de las Municipalidad (DECRETO-LEY 6769/58) en su artículo 29, estos, podrían elevar a sus Respectivos Concejos Deliberantes, ya sea para el tratamiento en conjunto con la Ordenanza Fiscal Impositiva, o como tributo independiente, el siguiente texto:

“Artículo 1º: Establécese como tributo ambiental con asignación específica para la protección medioambiental de los vecinos de distrito de....., un alícuota equivalente al seis por ciento (6%) de sus ingresos brutos, netas de impuestos, recaudadas por la venta de energía eléctrica, la que no podrá trasladarse en la facturación al usuario, a los fines de minimizar los impactos en las personas, transeúntes, vecinos del distritos y animales, de las consecuencias

generadas por la contaminación por polución electromagnética y realizar las obras necesarias para contrarrestar tales efectos nocivos en las personas.

Artículo 2º.- Sujetos Obligados: Serán sujetos obligados del tributo ambiental para la protección medioambiental de los vecinos del distrito de establecido en el artículo 1º, los agentes de la actividad eléctrica a que se refiere el Art. 7º Inc. c) de la ley 11769.

Artículo 3º.- Los sujetos obligados deberán abonar mensualmente al Municipio las sumas resultantes, debiendo liquidar dentro de los diez (10) días de vencido cada mes calendario, la diferencia entre el importe de la contribución del seis (6) por ciento y el de las eventuales deudas por servicios o suministros prestados por cualquier concepto a la respectiva municipalidad. El pago correspondiente a la suma resultante de tal compensación por los agentes de la actividad eléctrica o el municipio, según correspondiere, será efectuado dentro de los diez (10) días corridos a partir del plazo establecido para compensar.

Artículo 4º.- El mencionado tributo ambiental especial regirá hasta tanto las empresas distribuidoras de energía eléctrica realicen las obras necesarias a los fines de cumplir el soterramientos de los tendidos en zonas urbanas según lo establecido en el artículo 18 de la ley 11.769.

Artículo 5º.- De Forma"

III.- Conclusión final.

Podemos concluir, que los gobiernos municipales son autónomos, pero que el alcance de dicha autonomía queda subordinado a los gobiernos provinciales. Las potestades tributarias municipales serán las que cada provincia dicte en su propia Constitución, pero dicha discrecionalidad no puede ser infinita de tal punto que restrinja el accionar de un municipio autónomo. Recientemente, ha dicho la Corte Suprema de Justicia, "(...) La cláusula constitucional, les reconoce la autonomía en los órdenes institucional, político, administrativo, económico y financiero, e impone a las provincias la obligación de asegurarla, pero deja librado a la reglamentación que estas realicen la determinación de su alcance y contenido (...)".

En este sentido, además de entender que los municipios gozan de plena capacidad para legislar en materia tributaria, según los límites mencionados a la largo del presente trabajo, también concluimos que resulta ser necesaria la reforma parcial de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires, vía de enmienda, conforme lo establecido en el artículo 206 incisos a) y b) de la misma.

Esto, debido a la necesaria reforma del artículo 190 de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires, y que el mismo reconozca formalmente y garantice el régimen municipal basado en su autonomía institucional, política, administrativa, económica y financiera.

Tenemos como principal antecedente, el fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en el Caso Rivademar, mediante sentencia del 21 de marzo de 1989 que sostuvo la autonomía municipal, fundando tal criterio en ocho razones:

1. El origen constitucional de los municipios.

2. La existencia de una base sociológica constituida por la población de la comuna, ausente en entidades autárquicas.
3. La imposibilidad de la supresión de los municipios.
4. El carácter de la legislación local de las ordenanzas municipales, frente al de resoluciones administrativas de las emanadas de entidades autárquicas.
5. El carácter de personas jurídicas de derecho público y de carácter necesario de los municipios establecido por el art. 33 del Código Civil (en ese entonces), frente al carácter contingente de las entidades autárquicas.
6. El alcance de las resoluciones municipales que comprende a todos los habitantes de su circunscripción.
7. La posibilidad de creación de entidades autárquicas en los municipios.
8. La elección popular de sus autoridades.

En consecuencia, la reforma de la Constitución Nacional Argentina ocurrida en 1994 consagró en su artículo 123 lo siguiente: "Cada provincia dicta su propia constitución, conforme a lo dispuesto por el art. 5º asegurando la autonomía municipal y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero."

Los aspectos de la autonomía municipal enumerados en nuestra Constitución Nacional, significan: -Institucional: se refiere la posibilidad de dictar su propia Carta Orgánica; -Político: se refiere a la capacidad de elección de sus propias autoridades locales;-Administrativo: se refiere a la capacidad de gestionar servicios públicos, obras públicas, poder

de policía, etc.; -Económico: se refiere a la capacidad de gerenciar el gasto público municipal; y -Financiero: se refiere a la posibilidad de establecer impuestos.

El artículo 123 en concordancia con el artículo 5 de nuestra Carta Magna, estableció la autonomía de los municipios, los cuales fueron habilitados a establecer sus propias formas de gobierno por medio de la redacción de Cartas Orgánicas Municipales y de acuerdo a los alcances determinados por cada provincia.

En cumplimiento con ese mandato, varias provincias reconocieron la autonomía municipal, y otras ya lo habían reconocido en sus constituciones con anterioridad; sin embargo la provincia de Buenos Aires hizo caso omiso en su momento, al mandato de la Constitución Nacional.

Es por ello, que existiendo el reconocimiento de la autonomía municipal a lo largo y ancho de nuestra nación, y en cumplimiento con lo ordenado por nuestra Constitución nacional, entendemos que se debe dotar a la Constitución de la provincia de Buenos Aires de un expreso reconocimiento de la autonomía municipal, para en consecuencia reformar el sistema legal tributario.

Material Bibliográfico Consultado:

- “La Tributación Internacional y relación con el medio ambiente (una posible solución al tema papeleras) / Dr. Bruno Tondini.
- Notas Sobre Federalismo Fiscal./ Dr. Horacio Piffano
- Contribuciones especiales ambientales. Características/Tu Espacio Jurídico / 19 septiembre, 2014 . Dres. Cristina del Carmen Mansilla y Edgardo Ferre Olivé-
- “Medioambiente y Municipios. Una nueva realidad” / CP Elida Benitez y CP Georgina Maceratesi
- “Instrumentos Tributarios en la gestión ambiental” Informe Final. Octubre 2011”- Concejo Federal de Inversiones de la Provincia de Mendoza. / Abog. Fernando Rulli, Abog. Leonardo Martín Saumell, Abog. Sebastián Edgardo Balmes, Abog. Ariadna Miriam Suárez, Srita. María Victoria Silva Ongay
- “Tributos Municipales. Efectos distorsivos sobre actividades empresariales”, Capítulo I - “Régimen Municipal en la República Argentina. Objetivos y Alcances del Presente Trabajo. Naturaleza del Municipio”, Pág. 5, Germán L. Gianotti, Ed. La Ley.
- “Los tributos frente al federalismo – Punto de partida y recomendaciones para la reforma constitucional”, Ed. Depalma, 1975.
- “Cuestionamientos en la implementación de las Tasas Municipales Caso Particular: Tasa de Seguridad e Higiene – Tasa Vial. Autor: Agustina Clara Pellegrini. Tutora: Dra. Catalina García Vizcaíno -Abril 2016” UBA- Facultad de Ciencias Económicas -Carrera de Posgrado de Especialización en Tributación Trabajo Final: TESIS Directores: Dr. Juan Carlos Vicchi – Dra. Sara Telias.