

LA EDUCACIÓN AMBIENTAL Y LA FISCALIDAD AMBIENTAL: PUNTOS DE ENCUENTRO*

María Laura Foradori**

Rodolfo Salassa Boix***

Resumen: A pesar de la gravedad y urgencia de la actual crisis ecológica las soluciones intentadas parecen no haber alcanzado el éxito suficiente. Ante este escenario los autores resaltan la importancia de la educación, para lograr un cambio de actitud en la relación del hombre con el medioambiente, y la utilidad del Derecho tributario como una herramienta jurídica de protección ambiental, al influir en el comportamiento de los particulares. A raíz de ello, el trabajo parte de un análisis interdisciplinario en el que se determinan cuáles son los puntos de encuentro entre las medidas legales educativas y las tributarias.

Abstract: *Despite the seriousness and urgency of the current ecological crisis the attempted solutions have not achieved enough success. In this scenario the authors emphasize the relevance of education to achieve a change of attitude in the relationship between individuals and the environment and the usefulness of Tax Law as a legal tool for environmental protection influencing the individual's behavior. Thereon the work is based on an interdisciplinary analysis in order to determine the meeting points between educational and tax legal measures.*

Palabras clave: Políticas públicas - Gestión pública ambiental - Protección del medio ambiente - Fiscalidad ambiental - Educación ambiental.

Keywords: *Public policies - Environmental public management - Environmental protection - Environmental taxation - Environmental education.*

I. Introducción

Hoy en día es verdaderamente preocupante el arraigo que presentan los múltiples problemas ambientales a lo largo y ancho de nuestro Planeta, haciendo de la protección ambiental una auténtica prioridad para la comunidad internacional. A pesar de la gravedad y urgencia de la vigente crisis ecológica las soluciones intentadas parecen no haber logrado el éxito suficiente o, por lo menos,

* Recibido el 17/03/15. Aprobado el 20/08/15.

El trabajo se enmarca dentro del proyecto de investigación "La protección ambiental a través del sistema fiscal: una mirada jurídica interdisciplinaria de los tributos ambientales en el marco de la normativa argentina" (período 2014-2015), dirigido por el Dr. Rodolfo Salassa Boix, aprobado y financiado por la Secyt-UNC.

** Abogada, Universidad Nacional de Córdoba-Argentina (UNC). Doctoranda en Ciencias Políticas en el Centro de Estudios Avanzados (CEA-UNC). Maestranda en Ambiente y Desarrollo Sustentable con orientación en Educación Ambiental, Universidad Nacional de Quilmes. Becaria Doctoral del Conicet. Adscripta en las cátedras de Derecho Constitucional y Derecho de los Recursos Naturales y Ambiental (UNC). Coordinadora de la Maestría en Derecho y Argumentación de la Facultad de Derecho (UNC). Contacto: lauraforadori@hotmail.com.

*** Abogado, Universidad Nacional de Córdoba-Argentina (UNC). Magister en Derecho de la Empresa y la Contratación y Doctor en Derecho (mención europea), Universidad Rovira i Virgili de Tarragona-España (URV). Premios extraordinarios de fin de máster y de tesis doctoral. Profesor de grado y de postgrado de Derecho tributario (UNC y URV). Investigador del Conicet. Miembro del Programa de Ética y Teoría Política y del Instituto de Derecho Tributario de Córdoba-Argentina. Contacto: rodolfoboix@gmail.com.

el que se esperaba de ellas. Particularmente, en el caso de la Argentina si bien la política ambiental de los últimos años ha sido bastante activa, caracterizada por la reforma constitucional, promulgación de leyes y redacción de informes, lamentablemente no ha terminado de alcanzar los resultados anhelados. Esta circunstancia se debe en buena medida a la falta de implicación de los particulares en las cuestiones ambientales, ya que pareciera que aún no hemos tomado conciencia y real dimensión de la magnitud del problema, siendo éstas imprescindibles para revertir la desalentadora tendencia que hemos resaltado.

Ante este escenario planteamos, por un lado, que la educación consiste en uno de los instrumentos más importantes para lograr un cambio de actitud en la relación del hombre con el medioambiente¹, ya que informa, concientiza y forma ciudadanos responsables² y, por el otro, que el Derecho tributario constituye una herramienta jurídica sumamente útil de protección ambiental, al influir en el comportamiento de los particulares³. De ello se colige que, al menos en una primera instancia, pareciera que podría existir algún tipo de conexión entre la Educación y la Fiscalidad Ambiental. Sobre esta posibilidad nos abocaremos en este estudio.

A partir de ello, el presente trabajo pretende abordar la problemática ambiental, caracterizada por una evidente transversalidad⁴, a través de un análisis interdisciplinario basado en un intento de coordinación entre la Educación Ambiental y la Fiscalidad Ambiental. En este contexto, nuestro objetivo consiste en determinar cuáles son los puntos de encuentro que existen entre las medidas educativas y las tributarias cuando de proteger al medio ambiente se trata. La importancia de esta sinergia estriba en la posibilidad de obtener un mayor rédito ecológico de cada una de tales medidas del que tendrían si actuaran de manera separada. No se trata de una tarea sencilla, ya que "...la coordinación de políticas públicas es un bien social tan deseable como esquivo... los estándares de calidad en materia de Coordinación de políticas públicas alcanzados a diario por las diversas ramas, niveles y sectores de gobierno son claramente inferiores a lo que intuitivamente parece ideal, satisfactorio o, al menos, aceptable y posible"⁵.

A estos fines, nuestro trabajo se desarrolla a través de tres etapas bien diferenciadas, que van desde un planteo general hasta un abordaje particular,

¹ Además, es justamente la falta de información y educación una de las mayores falencias del sistema normativo de los países de América Latina y el Caribe (ACQUATELLA, J., "Aplicación de instrumentos económicos en la gestión ambiental en América Latina y el Caribe: desafíos y factores condicionantes", *Serie Medio Ambiente y Desarrollo*, N° 31, CEPAL, 2001, pp. 23 y ss.).

² DURÁN, D., "La trama ambiental argentina y la educación", 2001, [en línea] http://www.ecoport.net/Temas_Especiales/Educacion_Ambiental/La_trama_ambiental_argentina_y_la_educacion. [Consulta: 5/5/14].

³ SALASSA BOIX, R., "La protección ambiental a partir del Derecho fiscal", en *La investigación jurídica en políticas públicas ambientales* (Dir.: MARTA JULIÁ), Narvaja Editor y Ciencia, Derecho y Sociedad (UNC), Córdoba, 2013, pp. 33-34 y "La fiscalidad extrafiscal de los tributos. Algunas notas sobre los tributos medioambientales", *Estudios de Derecho Tributario* (Dir.: EDUARDO ARROYO), Advocatus y Ciencia, Derecho y Sociedad (UNC), Córdoba, 2013, pp. 156-158.

⁴ CARMONA LARA, M. C., *Derecho ecológico*, UNAM, México, 1992, p. 15 y SALASSA BOIX, R., "Medidas tributarias medioambientales en el ordenamiento jurídico argentino", en *Políticas de protección ambiental en el siglo XXI: medidas tributarias, contaminación ambiental y empresa* (Dir.: ÁNGEL URQUIZU - Coord.: RODOLFO SALASSA BOIX), Bosch, Barcelona, 2013, p. 54.

⁵ LERDA J. C.; ACQUATELLA J. y GÓMEZ J. J.; "Coordinación de políticas públicas: desafíos y oportunidades para una agenda fiscal ambiental", *Documento para participantes II Taller Regional de Política Fiscal y Medio Ambiente en América Latina y el Caribe*, CEPAL, 2004, p. 20.

las cuales nos conducirán a las conclusiones finales. Comenzaremos explicando brevemente la noción de “gestión ambiental” para dar luego paso al esquema y la clasificación de los mecanismos estatales de protección ambiental y, finalmente, culminaremos con las políticas ambientales educativas y fiscales. Esta estructura nos permitirá ubicar a la educación y fiscalidad dentro del amplio espectro de las políticas públicas ambientales en general y, a partir de ello, encaminar la elaboración de las conclusiones sobre la vinculación entre ambas. Antes de seguir avanzando es necesario aclarar que el trabajo parte de un análisis más bien teórico, debido a que no pretendemos evaluar la eficacia y efectividad concretas de las políticas públicas abordadas, atento que para ello sería necesario realizar un estudio de campo que, en esta oportunidad, escapa a nuestro objeto de estudio.

II. Gestión ambiental

Podemos definir a la gestión ambiental como el “conjunto de actividades humanas encaminadas a procurar la ordenación del medio ambiente y contribuir al establecimiento de un modelo de desarrollo sustentable”⁶. Para ligar estas actividades al accionar estatal, que es lo que en definitiva nos interesa ahora, es necesario referirse a la gestión pública ambiental.

A la hora de definir a la gestión pública ambiental algunos autores destacan tres elementos: la política, como “conjunto de acciones que se diseñan para alcanzar la ordenación del ambiente”; el Derecho, en tanto “técnica social que procura inducir a los individuos a que observen determinada conducta”; y la administración, en razón del establecimiento de la gestión “como objetivo social y por ende como función estatal”⁷. Por nuestra parte, coincidimos con esta distinción en tanto el término “inducir” se tome en su sentido más amplio, ya que el Derecho, como veremos más adelante, no sólo persigue persuadir o disuadir a los agentes contaminantes sino también obligarlos a llevar adelante determinadas conductas, en este caso ligadas con la protección del medio ambiente⁸.

Desde una perspectiva diferente, otro sector de la doctrina entiende que la gestión pública ambiental “...es la materialización de la incorporación de la dimensión ambiental en la planificación del Estado”⁹. Se trata de una concepción más concisa que permite dar cuenta de la presencia estatal en el conjunto de actividades humanas encaminadas a proteger al medio ambiente.

Existen numerosas maneras de clasificar a la gestión pública ambiental, pero la que resulta de mayor utilidad para el propósito de este trabajo es aquella que la estructura según sus etapas. Siendo así, se puede decir que la gestión pública ambiental comprende tanto la formulación como la ejecución de las po-

⁶ BRAÑES, R., *Manual de Derecho Ambiental Mexicano*, Fondo de Cultura Económica, México, 2000, p. 117.

⁷ BRAÑES, R., *ob. cit.*, p. 118.

⁸ Según el Diccionario de la Real Academia Española (23ª edición) el término “inducir” significa “instigar, persuadir o mover a alguien”. Está claro que el ordenamiento jurídico puede “mover a alguien” no sólo desmotivando o motivando ciertas conductas sino también obligando a los destinatarios. Asimismo, el vocablo “instigar”, según el mismo Diccionario, significa “provocar a alguien a que haga algo”, apoyando así nuestra aclaración.

⁹ JULIÁ, M., “Problema de insertar la dimensión ambiental en lo institucional”, en *Anuario 1993*, N° 1, Centro de Investigaciones Jurídicas y Sociales (UNC), Advocatus, Córdoba, 1993, p. 172.

líticas ambientales¹⁰. En este sentido, se afirma que las políticas públicas se formulan y ejecutan desde la administración pública¹¹.

La primera etapa (formulación) hace referencia al conjunto de esfuerzos por precisar un mandato, una proposición o política ambiental general mediante diferentes mecanismos institucionales y jurídicos¹². Dentro de la formulación se distinguen, a su vez, dos dimensiones: la jurídica y la institucional. La segunda etapa (implementación) es el conjunto de acciones que buscan plasmar en el territorio a las políticas ambientales formuladas y hacerlas cumplir a través de diferentes instrumentos de gestión de índole jurídica o institucional¹³. Nuestro trabajo se focaliza en la etapa de formulación de las políticas públicas ambientales en su dimensión jurídica, es por ello que trataremos los mecanismos estatales de protección ambiental (MEPA).

III. Mecanismos estatales de protección ambiental

Los MEPA son todos aquellos instrumentos que pueden adoptar las Administraciones, en el ejercicio de su función pública, para preservar el medioambiente. Las medidas sobre el medioambiente pretenden prevenir potenciales daños, promocionar su cuidado, desincentivar su menoscabo o sancionar a quienes incumplan con la normativa ecológica¹⁴.

Se han elaborado numerosas clasificaciones en torno a estos instrumentos¹⁵, de hecho hay prácticamente tantas como estudiosos sobre el tema. Partiendo del mismo punto que Vaquera García, la primera alternativa que se nos plantea es la siguiente: o bien nos encontramos ante una indiferencia total por parte de la Administración Pública, dejando el problema ambiental y sus soluciones en manos de la iniciativa privada, o bien existe una participación activa del Estado, que se traduce en diferentes niveles actuación. La delicada situación ambiental por la que atraviesa el Planeta ha generado que hoy en día sea prácticamente imposible encontrar una ausencia absoluta de regulación estatal ecológica¹⁶. Asumida pues la intervención estatal, clasificaremos a estos mecanismos según el grado de autonomía que poseen los sujetos a quienes van destinados y

¹⁰ JULIÁ, M., DEL CAMPO y FOA TORRES, *La institucionalización ambiental en Argentina*, Lerner, Córdoba, 2009.

¹¹ JULIÁ, M., DEL CAMPO y C., FOA TORRES, J., *Formulación de Políticas Públicas Ambientales. Los casos de "Aguas", "Bosque Nativo" y "Residuos Peligrosos"*, Lerner, Córdoba, 2013, p. 23.

¹² "El buen desempeño de los mecanismos de política ambiental depende en gran medida de la solidez institucional y normativa que la respalda" (PALOS SOSA, M. E., *El tributo ambiental local. Modelos, principios jurídicos y participación social. Estudio de caso*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 2011, pp. 5 y 6).

¹³ JULIÁ, M. y FOA TORRES, J., "La operacionalización de conceptos para el análisis empírico de la formulación de políticas públicas ambientales", presentado en el Segundo Congreso Latinoamericano y Duodécimo Nacional de Sociología Jurídica, Congreso, Santa Rosa (La Pampa), 2011.

¹⁴ PALOS SOSA habla de mecanismos públicos de protección ambiental, entendidos como "instrumentos para la conservación y protección del medio ambiente" que dependen en gran medida de la solidez institucional y normativa que los respalda (PALOS SOSA, ob. cit., pp. 5 y 6).

¹⁵ Consultar PICHOT, F. y RAPADO, J. R., "La fiscalidad y el medio ambiente. Políticas complementarias", Versión Española, Mundi-Prensa, Madrid, 1994, pp. 26-36; BUÑUEL GONZÁLEZ, M., "El Uso de Instrumentos Económicos en la Política del Medio Ambiente", Consejo Económico y Social, Madrid, 1999, pp. 89/102; VAQUERA GARCÍA, A., "Fiscalidad y medio ambiente", Lex Nova, Valladolid, 1999, pp. 45-65.

¹⁶ VAQUERA GARCÍA, ob. cit., p. 45.

la conducta que el ordenamiento jurídico espera de ellos¹⁷. En base a este criterio encontramos básicamente instrumentos restrictivos y permisivos.

Los instrumentos restrictivos, también llamados directos o administrativos, se incluyen dentro de las prácticas de obligación, control y sanción de las administraciones públicas¹⁸. Se trata de todas aquellas medidas que ejercen una acción directa sobre los contaminadores mediante un conjunto de disposiciones que, de no cumplirse, genera la aplicación de sanciones. Estos instrumentos restrictivos pueden clasificarse en medidas prohibitivas, represivas y de revelación, según intenten evitar la generación de daños ambientales, sancionar a los infractores o recolectar información para llevar adelante los correspondientes controles¹⁹.

Los instrumentos permisivos, también llamados económicos o de mercado, otorgan un mayor grado de discrecionalidad, ya que de entre todas las opciones posibles se permite al administrado elegir la que mejor se ajusta a sus intereses económicos²⁰. Estas medidas pueden ser positivas, negativas o mixtas, según se procure incentivar o desincentivar (o ambas simultáneamente) a los particulares a la realización o no de ciertas actividades contaminantes²¹. Los instrumentos económicos se han utilizado para complementar los marcos regulatorios existentes, ya que se reconoce la necesidad de seguir manteniendo normas, controles y sanciones en los esquemas de gestión ambiental²².

Tanto la Educación Ambiental como la Tributación Ambiental se encuentran dentro de la órbita de los instrumentos permisivos. En el primer caso, porque mediante la información y educación ecológica de los particulares se los persuade, sin obligarlos, a llevar adelante prácticas que puedan beneficiar el medio ambiente y evitar aquellas que lo perjudiquen. En el segundo caso, arribamos a la misma conclusión si recordamos que el sistema fiscal puede proteger el medio ambiente ya sea a través de tributos ambientales como beneficios fiscales

¹⁷ SALASSA BOIX, R., "The government mechanisms of environmental protection", en *3rd International Workshop on Uncertainty in Greenhouse Gas Inventories. Proceedings*, FOP Soroka SV, Lviv (Ucrania), 2010, pp. 251-258. Con ciertas similitudes encontramos clasificaciones cuyo criterio de clasificación radica en los objetivos perseguidos, distinguiendo así tres tipos de mecanismos públicos: los instrumentos administrativos o también denominados de comando y control, los instrumentos persuasivos y los instrumentos económicos (PALOS SOSA, ob. cit., pp. 6-11).

¹⁸ En inglés se suele hablar de las medidas de *command and control*, pero nosotros vemos más adecuado agregar al sistema sancionatorio y hablar de *command, control and punishment*.

¹⁹ No profundizaremos sobre esta clasificación en este trabajo por no ser especialmente relevante para la temática en cuestión.

²⁰ Según la CEPAL (Comisión Económica para América Latina y el Caribe) los "instrumentos económicos son todos aquellos que inciden en los costos y beneficios imputables a cursos de acción alternativos que enfrentan los agentes..." (CEPAL, *Instrumentos económicos para la gestión ambiental en América Latina y el Caribe*, México, 1997, p. 4).

²¹ Desde hace ya un tiempo, los gobiernos en general y de América latina en particular perciben a los instrumentos económicos como la vía más idónea y efectiva para alcanzar metas ambientales, tanto a nivel nacional como local. Esta percepción se basa en el escaso éxito que han demostrado los esquemas regulatorios tradicionales para responder adecuadamente a los procesos de deterioro de la calidad ambiental y a la flexibilidad que ofrecen aquellos instrumentos mediante incentivos basados en precios/costos (ACQUATELLA, "Aplicación de instrumentos...", ob. cit., pp.11 y 12; BUÑUEL GONZÁLEZ y HERRERA MOLINA (Dir.), "Modelo de Código Tributario Ambiental para América Latina", *Instituto de Estudios Fiscales*, 18/03 y Universidad Complutense de Madrid, 2003, p. 5 y ACQUATELLA, J., "El rol conjunto de las autoridades ambientales y las autoridades fiscales en la construcción de una plataforma para aplicar instrumentos económicos en la gestión ambiental de los países de América Latina y el Caribe", *Documento para participantes. II Taller Regional de Política Fiscal y Medio Ambiental en América Latina*, CEPAL, 2004, p. 2).

²² ACQUATELLA, "Aplicación de instrumentos...", ob. cit., p. 12.

ecológicos, según se incremente la presión fiscal de los contribuyentes que realicen actividades anti-ecológicas (desincentivo) o se alivie la carga tributaria en el caso de actividades pro-ambientales, respectivamente (incentivo)²³.

Sobre esta cuestión es interesante destacar a Palos Sosa cuando señala que los instrumentos persuasivos tienden a fomentar la educación y conciencia ambiental de los agentes contaminadores. Son usados en forma más amplia como medidas políticas que pueden ser implementadas de manera más efectiva si los consignatarios e interesados entienden sus argumentos y llegan a un acuerdo²⁴.

IV. Políticas públicas de fiscalidad ambiental

IV.1. Introducción

Existen dos vías mediante las cuales el Derecho tributario puede ayudar a proteger el medio ambiente: los tributos ambientales, a través de la regulación de un hecho imponible con finalidad disuasoria, y los beneficios fiscales ecológicos, que operan como ventajas persuasorias incorporadas en los gravámenes, sea cual sea su finalidad. Existe una tercera posibilidad que sería el destino ecológico de los fondos recaudados mediante un tributo recaudatorio aunque, si bien válida y plausible, nos alejamos técnicamente del Derecho tributario. Ampliamos a continuación.

El Derecho financiero se integra de cuatro disciplinas jurídicas: Derecho tributario, Derecho presupuestario, Derecho de la deuda pública y Derecho del patrimonio público. El Derecho tributario sólo se ocupa justamente de los recursos tributarios, que constituyen una de las tipologías de ingresos de Derecho público. En definitiva, si estamos situados dentro del Derecho tributario cualquier clasificación que proponamos tiene que versar sobre su objeto de estudio, es decir sobre los tributos, como una clase de ingresos, y no sobre los gastos. Esto no implica, insistimos nuevamente, que no se pueda construir una clasificación en base a los gastos del Estado (destino de los fondos recaudados), pero hay que tener en cuenta que esta decisión nos sitúa en otras áreas del Derecho financiero que se alejan del Derecho tributario.

Es por ello que algunos autores prefieren hablar de fiscalidad ambiental en sentido propio o estricto, cuando se busca esencialmente el cambio de comportamiento de los contribuyentes (tributos ambientales y beneficios fiscales ecológicos), y fiscalidad ambiental en sentido impropio o amplio, cuando se persigue la obtención de recursos para afectarlos a una finalidad ambiental²⁵.

En definitiva, la Fiscalidad Ambiental incluye específicamente a los tributos ambientales y los beneficios fiscales ecológicos, a lo que podríamos agregar al destino ambiental de los fondos recolectados, pero de una manera indirecta e impropia. A continuación nos detendremos brevemente en las medidas ambientales neta y propiamente tributarias.

²³ Dentro del amplio espectro de instrumentos económicos se destaca el creciente rol de los tributos ambientales, que desde hace tiempo ya viene siendo objeto de los planes de reforma fiscal en los países más desarrollados (ACQUATELLA, "Aplicación de instrumentos...", ob. cit., p. 12).

²⁴ PALOS SOSA, ob. cit., p. 8.

²⁵ DA SILVA, D. A., "Tributos verdes: proteção ambiental ou uma nova roupagem para antigas finalidades?", *Revista Instituto de Direito Brasileiro*, Año 1, n° 8, 2012, pp. 4997.

IV.2. Tributos ambientales

Los tributos ambientales, como medidas permisivas negativas, se pueden definir como aquellos gravámenes que no tienen como finalidad esencial obtener recursos sino desalentar la realización o utilización de conductas o bienes que atentan contra el medio ambiente, más allá de la asignación presupuestaria de los fondos recaudados²⁶.

Gravando conductas contaminantes se busca que sus generadores “internalicen” los costos sociales que producen las externalidades negativas que recaen sobre la sociedad. Al elevar (internalizar) los costos que implican ciertas actividades y bienes comunes, los tributos ambientales permiten disminuir su realización y utilización promoviendo la aplicación de procesos ecológicamente más eficientes²⁷. La aplicación de este tipo de instrumentos de política y gestión ambiental provoca en los productores industriales y prestadores de servicios la necesaria búsqueda de tecnologías más limpias en beneficio del ambiente y, asimismo, la socialización de los costos ambientales²⁸.

La implementación de estos tributos suelen traer aparejado ciertas complicaciones, ya que, por una parte, no es una tarea nada fácil determinar cuándo estamos ante un tributo ambiental y cuándo ante uno meramente recaudatorio²⁹. La clave para ello es desmenuzar los diferentes elementos que contiene la definición recién mencionada³⁰. Por otra parte, “la situación actual se caracteriza por un elevado grado de confusión, cuando no de verdadero caos, pues en muchos casos se duda hasta de la naturaleza jurídica de algunas de estas figuras y se utilizan denominaciones tan poco afortunadas como *ecotasa* o *canon* para referirse a tributos totalmente distintos. A la confusión reinante contribuye asimismo la proliferación de tributos pretendidamente medioambientales con fines meramente recaudatorios, que no incentiva la protección del entorno natural”³¹.

a) Pertenencia a la categoría de tributos

Más allá que su finalidad principal sea de carácter intervencionista, los gravámenes ambientales pertenecen al género amplio de “tributos” y, dentro de éste, a la sub-especie de “tributos con fines extra-fiscales”. De forma que, al igual que cualquier otro gravamen, se trata de una relación obligacional impuesta por la ley que nace con la realización del hecho imponible, momento en el cual se genera la posición de sujeto pasivo en el contribuyente y la de sujeto activo en el Fisco.

²⁶ SALASSA BOIX, “La finalidad extrafiscal...”, ob. cit., p. 186.

²⁷ La OCDE tiene dicho que estos tributos “...implican un precio que ayuda a asegurar que los contaminadores toman en cuenta los costos de su contaminación cuando adoptan decisiones de producción y consumo”. OCDE (2001), p. 9.

²⁸ Sobre esta cuestión recomendamos consultar MORALES LAMBERTI, A., *Derecho Ambiental - Instrumentos de política y gestión ambiental*, Alveroni, 1999, pp. 336 y ss.

²⁹ El objetivo sería acudir a impuestos que incidan directamente sobre las actividades contaminantes que se pretenden corregir y que las dirija a un nivel socialmente óptimo (AQUATELLA, “El rol conjunto...”, ob. cit., p. 4).

³⁰ Para ello usamos la estructura expuesta en SALASSA BOIX, “La fiscalidad extrafiscal...”, ob. cit., pp. 160-169.

³¹ BUÑUEL GONZÁLEZ y HERRERA MOLINA, ob. cit., p. 1. Para intentar corregir esta confusión jurídica algunos autores proponen la modificación de la ley 25.675 o la sanción de una Ley Federal de Tributos Ambientales, especificando que estos gravámenes “...no constituirían una nueva categoría tributaria sino que podrían identificarse con cualquiera de las especies tributarias tradicionales...” (*Idem*, pp. 13 y ss.).

b) Finalidad principal de carácter extrafiscal

Los tributos ambientales adoptan como finalidad principal el desaliento de conductas o bienes antiecológicos (desaliento por medio de la concientización) y como finalidad secundaria la obtención de recursos económicos. Esto quiere decir que no se despoja al gravamen de su finalidad recaudatoria, sólo que ésta se ve eclipsada por el objetivo primordial del tributo (regulador). Para que exista una verdadera finalidad ecológica el gravamen tiene que poseer una entidad tal que altere sensiblemente las alternativas de los posibles agentes contaminantes. Es decir que no basta con la mera sujeción de una actividad o bien contaminante sino que la presión tributaria tiene que ser de una cuantía tal que al contribuyente no le dé prácticamente lo mismo agredir el medio ambiente que no hacerlo. No existe una regla férrea al respecto ni un valor a partir del cual podemos decir que existe la mentada disuasión; habrá que realizar una evaluación casuística para determinar en cada caso si la presión fiscal tiene carácter disuasorio en el sentido expuesto.

Hoy en día aún existe un sector de la doctrina, ciertamente minoritario, que afirma que el resultado ideal de los tributos con fines extrafiscales sería alcanzar una recaudación nula, ya que así se habrá conseguido el objetivo regulador pretendido. Si entendemos a la "extrafiscalidad" como "no recaudación" se evidencia un desacierto conceptual ya que ningún tributo, por más extrafiscales que sean sus fines, procura (o debería procurar) una recaudación cero. La obtención de recursos siempre está presente aunque en ciertos casos aparece deslucida por la finalidad extrafiscal.

c) Ausencia de naturaleza sancionatoria

Si afirmamos que un tributo con fines ultrafiscales conserva su finalidad recaudadora y que se aplica sobre conductas tolerables por la sociedad pero es conveniente su morigeración, nunca podrá tener naturaleza sancionatoria. El rechazo hacia una situación que se tolera pero que se desea disminuir (no eliminar) encaja mejor en la noción de tributo que la de sanción. El binomio infracción-sanción no se muestra del todo adecuado para regular tales situaciones.

d) Es innecesario que exista una asignación específica de los fondos

Los tributos con fines ultrafiscales no dependen, para considerarse tales, de la aplicación de los fondos obtenidos a la finalidad extrafiscal perseguida. Ello no quiere decir que no sea posible encontrar tal aplicación, que de hecho suele ser común y que incluso alentamos, simplemente afirmamos que no se trata de un requisito distintivo en este tipo de gravámenes³². No debemos olvidar que la extrafiscalidad está en el desaliento de una conducta o situación pero no en que los recursos sean destinados a la finalidad extrafiscal³³.

³² Si bien no es un requisito definitorio es importante la posibilidad que ofrecen los tributos ambientales para captar recursos que puedan destinarse concretamente a mejorar la gestión ambiental y fortalecer a las instituciones responsables. "El destinar específicamente los ingresos provenientes de cargos, tarifas y/o impuestos ambientales ha contribuido a su aceptación por los contribuyentes que pagan cargos y/o impuestos específicos ligados a la provisión de un servicios o programa ambiental que ellos apoyan... o para cubrir los costos de un programa de descontaminación o la infraestructura de saneamiento local..." (ACQUATELLA, "Aplicación de instrumentos..." ob. cit., pp. 14 y 20).

³³ "Sea cual fuere la base que se adopte para la tributación, hay que asegurarse de que los objetivos de un gravamen ambiental no sean de financiamiento, sino de incentivo; esto es, que procuren inducir

La utilidad de esta distinción radica en que nos permite diferenciar ante qué tipo de tributo estamos. Cuando hablamos de un tributo ambiental (clasificación tributaria) sabemos que lo importante es la función disuasoria de su hecho imponible y cuando hablamos de un gravamen cuyos fondos tienen un destino ecológico (clasificación no tributaria) sabemos que estamos ante un tributo que, más allá de la finalidad de su hecho imponible, aplica su recaudación a la protección del medio ambiente. Evidentemente podemos encontrar un mismo gravamen cuyo hecho imponible y cuya aplicación de fondos sean igualmente ambientales.

IV.3. Los beneficios fiscales ecológicos

No son pocos los juristas que confunden a los tributos ambientales con los beneficios fiscales ecológicos, pero la diferencia entre ambas medidas es evidente, no sólo en su concepción sino también en su funcionamiento. Antes de diferenciarlos recordamos sus similitudes: ambas son instituciones propias del Derecho tributario y bregan por la preservación del medio ambiente.

La distinción estriba en que mientras los tributos ambientales persiguen desmotivar a los administrados en la realización de conductas antiambientales (desalentando el consumo desmedido del agua, la utilización excesiva de los automóviles, etc.), los beneficios fiscales ecológicos procuran alentar la realización de conductas proambientales (promoviendo la utilización de energía limpia, el uso de vehículos menos contaminantes, etc.). El *quid* de la cuestión gira en torno a la función, disuasoria o persuasoria, que refleja cada medida. Vale la pena aclarar, para algún desprevenido, que los beneficios fiscales ecológicos no son tributos sino ventajas que se incorporan a éstos. Tales ventajas son de las más variadas y pueden implicar la anulación, reducción o incluso el aplazamiento del cumplimiento de una deuda tributaria³⁴.

A raíz de ello definimos a los beneficios fiscales ecológicos como aquellas ventajas que otorga el sistema fiscal por medio de la cual se dispensa, disminuye o difiere la carga tributaria de los sujetos pasivos encargados de afrontar el gravamen. Estas medidas "...ofrecen facilidades financieras a inversiones y actividades con externalidades ambientales positivas y son la contraparte de los... impuestos que se aplican a las externalidades negativas"³⁵. Adquieren relevancia cuando "...se dirigen a promover inversiones ambientales en los sectores de pequeña y mediana empresa que por sus características y estructuras de costo responden mejor a estos incentivos..."³⁶.

Es por ello que cuando hablamos de un tributo ambiental (fines extrafiscales), todo el gravamen puede considerarse en cierta forma ecológico, ya que su propio hecho imponible, su esencia persigue una protección ambiental. En cambio los beneficios fiscales ecológicos pueden situarse tanto en gravámenes con fines recaudatorios, en principio alejados de la protección ambiental, como en tributos ambientales. Un ejemplo del primer caso sería la exención del Im-

cambios en las decisiones de los agentes" (SEROA DA MOTTA R., "Tributación ambiental, macroeconomía y medio ambiente en América Latina; aspectos conceptuales y el caso de Brasil", *Serie Macroeconomía del Desarrollo, CEPAL*, 2001. p. 35).

³⁴ SALASSA BOIX, "La protección ambiental..." ob. cit., pp. 42 y 43.

³⁵ ACQUATELLA, "Aplicación de instrumentos..." ob. cit., p. 15.

³⁶ *Idem*.

puesto a las Ganancias (fines recaudatorios) de las rentas derivadas de actividades vinculadas a la preservación del medio ambiente, a condición de su reinversión en dicha finalidad. Un ejemplo del segundo caso sería un tributo que grave la circulación de automóviles pero que exima o bonifique a aquellos vehículos que tengan un motor eléctrico o híbrido.

V. Políticas públicas de Educación Ambiental

V.1. Introducción

La gran significancia y alarma social que poseen las cuestiones ambientales en la actualidad se percibe no sólo en el progresivo aumento de los materiales publicados en medios periodísticos y divulgativos sino también en las importantes reuniones y acciones emprendidas por organismos internacionales y gobiernos de la mayoría de los países del mundo³⁷. Pero a pesar de dichos esfuerzos no parecen existir demasiados síntomas de mejoría en estas cuestiones.

Particularmente en la Argentina, como adelantamos al comienzo del trabajo, durante los últimos años se ha ido desarrollando un proceso de promulgación de leyes, redacción y publicación de documentos y convocatoria a reuniones, seminarios y congresos que han despertado un gran interés en estas cuestiones en la ciudadanía³⁸. Pero ello no parece haber sido suficiente. Se ha concretado lo que suele llamarse un problema de “inflación legislativa”, ya que existen muchas normas jurídicas e instituciones ambientales, pero queda por recorrer un largo camino para alcanzar una gestión adecuada de la cuestión³⁹.

En tal sentido, se considera que la información, educación y participación de la comunidad son imprescindibles para abordar la temática. La mayoría de los autores plantean que uno de los instrumentos centrales para el cambio de actitud en la relación del hombre con el medioambiente es la educación que informa, concientiza y forma ciudadanos responsables⁴⁰. Esto demuestra que de poco sirven la ciencia, técnica, ley y administración si no se concientiza a la población de las relaciones de interdependencia del hombre con su medio ambiente logrando el respeto por éste⁴¹.

A continuación nos detendremos sobre la noción de Educación Ambiental, ya que la definición que finalmente adoptemos de ésta será de vital importancia para determinar su relación con la Fiscalidad Ambiental. El concepto de Educación Ambiental se dio a conocer oficialmente por primera vez en diversos foros a nivel mundial en la década del '70. Desde ese momento su significado ha ido variando hasta la actualidad⁴². Se han construido diversas definiciones, con diferentes enfoques y criterios definitorios; en las próximas líneas mencionaremos tres de ellas y nos atendremos a una para continuar con nuestro análisis.

³⁷ BACHMANN, L., “La educación ambiental en Argentina, hoy”, 2008, [en línea] http://www.me.gov.ar/curriform/publica/marco_ed_ambiental.pdf. [Consulta: 15/6/14]

³⁸ DURÁN, ob. cit.

³⁹ FOA TORRES, J., “Una evaluación crítica de los estudios de Políticas Públicas ambientales. Hacia un análisis discursivo y de crítica a la ideología de las políticas”, en *Revista Pensamiento Plural*, n° 9, Pelotas, 2011, p. 99.

⁴⁰ DURÁN, ob. cit.

⁴¹ SESSANO, P., “El triángulo virtuoso de la educación ambiental”, en *Anales de la educación común*, año 3, n° 8, Buenos Aires, 2007, p. 89.

⁴² BACHMANN, ob. cit.

Por un lado, una de las principales nociones es la que se brindó en la Conferencia Intergubernamental de Educación Ambiental en el año 1977 (CIEA), en la cual se habla de "...un proceso permanente en el cual los individuos y las comunidades adquieren conciencia de su medio y aprenden los conocimientos, los valores, las destrezas, la experiencia y también la determinación que les capacite para actuar, individual y colectivamente, en la resolución de los problemas ambientales presentes y futuros". Seguidamente, la CIEA aclara que "...mediante la educación ambiental se propone... formar ciudadanos conscientes de los problemas del ambiente, que posean conocimientos, actitudes, motivaciones, deseos y aptitudes necesarias para trabajar de manera individual y colectiva en la solución de los problemas actuales y en la prevención de los futuros"⁴³.

Por otro lado, y desde una perspectiva más crítica, Sangronis Padrón entiende que la Educación Ambiental tiene una naturaleza política en tanto propugna la transformación de las estructuras sociales imperantes en el modelo civilizatorio en que vivimos. La Educación Ambiental debe estar orientada hacia una praxis que promueva la transformación social. Asimismo, el autor agrega que en la medida que la crisis ambiental no es ideológicamente neutra ni ajena a las relaciones hegemónicas de control económico y político en nuestra sociedad, la educación ambiental tampoco lo puede ser⁴⁴.

En esta misma línea, con fuertes rasgos ideológicos, la Secretaría de Ambiente y Desarrollo Sustentable de la Nación propone una educación ambiental reflexiva que se traduzca en acción y no sólo intención. Concretamente, se habla de:

"...una educación crítica y emancipatoria. Crítica en el sentido que discuta, cuestione y explicita las contradicciones del modelo de desarrollo hegemónico, los valores sociales en que éste se sustenta y las relaciones sociales que instituye. Emancipatoria, que despliegue la capacidad del pensamiento autónomo enarbolando la libertad como valor fundamental, creyendo profundamente en la posibilidad de cambio y en la necesidad de trabajar desde el presente en la construcción de los escenarios futuros"⁴⁵.

La doctrina española ha dicho "...que en lugar de una educación a favor del medio, ha de ser una educación para cambiar la sociedad, de forma que se procuren los cambios económicos, sociales, políticos y culturales que nos lleven a alcanzar un modelo de desarrollo sostenible que implique no sólo una mejora ambiental sino también una social, económica y política a nivel global"⁴⁶.

Dejando de lado en esta ocasión las connotaciones ideológicas, existe una interesante diferencia entre la primera y la última noción que brindamos respecto a lo que ha de entenderse por Educación Ambiental. Si bien es cierto que ambas persiguen un cambio de conducta en la sociedad, la primera de ellas (Conferencia) hace un mayor hincapié en la concientización de los individuos,

⁴³ Declaración de la Conferencia Intergubernamental de Educación Ambiental, Tbilisi, 1977.

⁴⁴ SANGRONIS PADRÓN, J., "La naturaleza política de la educación ambiental", 2004, [en línea] http://www.ecoportal.net/Temas_Especiales/Educacion_Ambiental/La_Naturaleza_Politica_de_la_Educacion_Ambiental [Consulta: 5/5/14]

⁴⁵ Secretaría de Ambiente y Desarrollo Sustentable, *Educación Ambiental: Aportes Políticos y pedagógicos en la construcción del campo de la Educación Ambiental*, Buenos Aires, 2009, [en línea] <http://www.ambiente.gov.ar/archivos/web/UCEA/file/Aportes%20Pol%C3%ADticos%20y%20Pedag%C3%B3gicos.pdf> [Consulta: 1/6/14].

⁴⁶ ÁLVAREZ SUÁREZ, P., VEGA MARCOTE, P., "Una propuesta educativa para la sostenibilidad", en *Sostenibilidad, valores y cultura ambiental* (Dir.: R. GARCÍA MIRA y P. VEGA MARCOTE), Pirámide, Madrid, 2009, p. 90.

es decir que no basta con el mero cambio de conducta sino que ésta debe ser fruto un auténtico convencimiento interno en los sujetos sobre la necesidad de modificar su actuar. Esta puntualización no es baladí, ya que la vinculación de la Educación Ambiental con la Fiscalidad Ambiental, que veremos en las conclusiones, variará según deba existir o no tal concientización.

V.2. Marco normativo nacional y provincial

Luego de la reforma constitucional de 1994 en nuestro país se dio paso a un nuevo orden ambiental nacional en lo que al ordenamiento jurídico se refiere⁴⁷, especialmente a través de la incorporación del artículo 41 en nuestra *Carta Magna*⁴⁸. De esta manera la Argentina se adhirió a la corriente de constitucionalización de la protección del medio ambiente que se fue forjando en la última parte del siglo XX. Tal fue la importancia del reconocimiento constitucional que se puede decir que a partir de allí comenzó un proceso de legislación en materia ambiental sin precedentes en la Argentina⁴⁹.

Entre los postulados del artículo 41 se establece que las autoridades proveerán a la información y educación ambientales. De esta forma se posiciona a la temática bajo análisis entre las materias que deben gestionar las autoridades ambientales en la Argentina y que, por lo tanto, tienen el derecho a recibir los administrados. Todo ello nos lleva a considerar a la Educación Ambiental como un derecho/deber, dependiendo si estamos hablando de la ciudadanía o la Administración, respectivamente. En esta misma línea, la Ley General del Ambiente de 2002 (25675) la coloca como uno de los instrumentos de la política y gestión ambiental (art. 8º). Luego se refiere nuevamente a ella como "...el instrumento básico para generar en los ciudadanos, valores, comportamientos y actitudes que sean acordes con un ambiente equilibrado, propendan a la preservación de los recursos naturales y su utilización sostenible, y mejoren la calidad de vida de la población" (art. 14).

Esta tendencia cobró aún mayor impulso desde su inclusión en la Ley de Educación Nacional de 2006 (26206), especialmente por los preceptos del artículo 89. Si bien esta ley reconoce la necesidad de la educación ambiental, es incompleta al no proponer conceptos que ayuden a estructurar la acción, manteniendo tácitamente la mirada desarrollista que apuesta al crecimiento económico como forma de mejoramiento de las condiciones ambientales y de la calidad de vida⁵⁰.

En el caso particular de la Provincia de Córdoba, la Constitución también ha dado suma importancia al cuidado del medio ambiente en general, ya que no sólo está contemplado en las Declaraciones de fe política, dentro de los derechos sociales y deberes, sino que además se garantiza su protección. En el ámbito legislativo provincial no podemos dejar de mencionar la reciente sanción de la Ley provincial de Política Ambiental Provincial de 2014 (10208), que viene a com-

⁴⁷ JULIÁ, M., "La discusión del concepto de presupuesto mínimo en el marco de un nuevo orden ambiental político, jurídico e institucional", en *Revista de Derecho Ambiental*, n° 1, Lexis Nexis, Córdoba, 2005, pp. 99-101.

⁴⁸ Fue un momento histórico para el Derecho ambiental argentino, ya que se reconoció en la Constitución al medio ambiente como bien jurídicamente protegido (PALAZZO, E. L., "Algunos aportes sobre los derechos ambientales", en *El Derecho*, 24 de abril de 2000, pp. 1 y ss).

⁴⁹ SALASSA BOIX, "Medidas tributarias...", ob. cit., pp. 40 y 41.

⁵⁰ SESSANO, ob. cit., p. 88.

plementar el marco normativo vigente (Ley 7343 y normas concordantes y complementarias). La Ley 10208 incorpora expresamente a la Educación Ambiental como uno de los instrumentos de política y gestión ambiental (art. 8º), desarrollando su contenido de manera particular en el Capítulo X. De todas formas, ya en el art. 3.f) se refiere a la Educación Ambiental como uno de los objetivos de la política ambiental, tanto en el sistema formal e informal de educación.

V.3. Áreas de acción de la Educación Ambiental

El derecho/deber de educación ambiental puede expresarse a través de tres áreas de acción⁵¹, las cuales están mencionadas en las ya citadas Ley 25675 (nacional) y Ley 10208 (provincial).

Por un lado, tenemos a la Educación Ambiental formal que configura una acción educativa “normada”, a través de instituciones y planes de estudio, y se puede encontrar desde la educación de nivel inicial hasta los estudios superiores. Es una educación regulada, planificada e intencional. Un ejemplo concreto lo encontramos en la Provincia de Córdoba en donde los diseños curriculares abordan la Educación Ambiental como contenido transversal, a partir del análisis de la realidad y de los problemas regionales y locales, sin perder de vista las problemáticas nacionales y globales.

Por otro lado, contamos con la Educación Ambiental no formal que, a diferencia de la anterior, no se planifica a largo plazo sino a corto o mediano alcance. Es por ello que es más flexible y se adapta mejor a las necesidades de cada contexto específico. Generalmente parte de un diagnóstico de necesidades educativas de un grupo social concreto, complementando la educación formal.

Por último, la Educación Ambiental informal es aquélla que se desarrolla sin ningún tipo de estructura curricular. No presenta programas ni sistemas de evaluación. La educación se obtiene de forma no intencionada a través de diferentes acciones cotidianas.

Estas formas distintas de educación forman parte de un mismo sistema de pensamiento y acción, complementándose entre ellas, retroalimentándose e influyéndose⁵². Es dentro de esta heterogeneidad de acciones donde encontramos a los tributos ambientales como posibles herramientas jurídicas educadoras. Concretamente, y a partir de las nociones que vimos en el punto IV del presente trabajo, podemos decir que los gravámenes ecológicos se encuadran en el área de la Educación Ambiental informal, debido a que no tienen diseño curricular ni parten de un diagnóstico de necesidades educativas en un contexto dado. Estos instrumentos fiscales están destinados a conseguir que los operadores económicos tengan en cuenta el factor ambiental y los efectos sobre el medio ambiente como consecuencia de sus decisiones de inversión o consumo⁵³.

⁵¹ FERNÁNDEZ BALBOA C., BERTONATTI C., *Conceptos básicos sobre Educación Ambiental*, Biblioteca del Congreso de la Nación y Fundación Vida Silvestre, Buenos Aires, 2000, p. 16.

⁵² NOVO, M., “La educación ambiental formal y no formal: dos sistemas complementarios”, en *Revista Iberoamericana de Educación*, nº 11, Biblioteca Virtual Organización de Estados Iberoamericanos, 1996, p. 75.

⁵³ ALONSO GARCÍA, C. y MORENO MOLINA, J., “Técnicas Jurídicas de protección ambiental: instrumentos de intervención administrativa”, en *Lecciones de Derecho de Medio Ambiente* (Coord. LUIS IGNACIO ORTEGA ÁLVAREZ), Lex Nova, Madrid, 2002, p. 125.

Según los resultados de un estudio realizado en la Comunidad Autónoma de Galicia entre los años 2006 y 2007, es necesario formar a los ciudadanos en las cuestiones ambientales para incrementar la conciencia ambiental y la disposición a contribuir para mejorar el ambiente. Como consecuencia de esta falta de información ambiental, el estudio relevó que la posición de los ciudadanos frente al establecimiento de tasas que permitan contribuir a la protección del medio ambiente fue negativa, a diferencia de que se mostraron favorables para imponer multas a quienes transgredan las normas y leyes ambientales⁵⁴. Esto revela la necesidad y el avance al coordinar las políticas tributarias con las ambientales, haciendo hincapié en la educación para la tributación.

VI. Conclusiones

Al comenzar el trabajo nos propusimos llevar adelante un análisis jurídico transversal de las políticas públicas ambientales educativas y fiscales para determinar si existen puntos de encuentro entre ambas. Todo ello partiendo de la base que los problemas ambientales son multidimensionales y tienen un impacto tanto socioeconómico como ambiental⁵⁵.

En este sentido es importante tener en cuenta que “la efectividad última de los instrumentos aplicados a la gestión ambiental depende en gran medida de su articulación coherente con el resto del entorno de políticas públicas donde ellos operan”⁵⁶; el objetivo de este trabajo estriba justamente en fomentar dicha articulación entre la Fiscalidad Ambiental y la Educación Ambiental⁵⁷. Esta complementación sólo se puede lograr mediante una acción coordinada entre las autoridades fiscales y las ambientales⁵⁸. La falta de coordinación puede generar que las políticas sectoriales “...terminen por generar externalidades no anticipadas que puedan reducir los efectos esperados de ellas, o incluso empeorar la situación inicial”⁵⁹.

Por un lado, la educación puede ser utilizada para que los administrados conozcan y se informen sobre las medidas fiscales destinadas a proteger el medio ambiente. De esta forma, al ser educados sobre los tributos ambientales y beneficios fiscales ecológicos regulados en la normativa, los contribuyentes son conscientes de las diferentes medidas de desmotivación y estímulo y, a partir de

⁵⁴ GARCÍA MIRA, R., “Sostenibilidad y cultura ambiental: aspectos psicosociales, educativos y de participación pública”, en *Sostenibilidad, valores y cultura ambiental* (Dir.: R. GARCÍA MIRA y P. VEGA MARCOTE), Pirámide, Madrid, 2009, p. 48.

⁵⁵ GARCÍA MIRA, ob. cit., p. 32.

⁵⁶ ACQUATELLA, “Aplicación de instrumentos...”, ob. cit., p. 22.

⁵⁷ No obstante, somos conscientes que existe un gran desafío a la hora de combinar los diferentes instrumentos dentro de una estrategia regulatoria coherente y efectiva (ACQUATELLA, “Aplicación de instrumentos...”, ob. cit., p. 60).

⁵⁸ ACQUATELLA, “Aplicación de instrumentos...”, ob. cit., p. 62. En otro documento el mismo autor señala que “...la utilización adecuada de instrumentos económicos en la gestión ambiental no constituye un asunto trivial. Su éxito depende, entre otros factores, de la capacidad de las autoridades ambientales de trabajar coherente con la autoridad fiscal y de contar con una sólida capacidad de seguimiento y control para hacer cumplir la regulación ambiental” (ACQUATELLA, “El rol conjunto...”, ob. cit., p. 3).

⁵⁹ LERDA; ACQUATELLA y GÓMEZ, ob. cit., p. 3. Para alcanzar una efectiva integración de políticas es primordial la existencia de mecanismos institucionales aceptados que permitan acercar posiciones contrapuestas y zanjar diferencias de manera eficiente y eficaz (*Idem*, p. 6).

ello, pueden ajustar su conducta para no ser perjudicados o beneficiarse económicamente de tales medidas. Aquí caben dos consideraciones.

En primer lugar, es cierto que la información sobre las medidas fiscales no garantiza que los destinatarios vayan a modificar efectivamente su conducta, pero también es cierto que las posibilidades son mucho mayores que si no existiera tal información. De manera que la utilidad ecológica de las medidas educativas en este sentido resulta palmaria.

En segundo lugar, también es cierto que la información no está dirigida directamente a la protección del medio ambiente pero, al educar acerca de ciertas medidas que están visiblemente orientadas a la conservación ecológica, no se puede negar que la educación tiene, en algún sentido, un carácter ambiental.

Por el otro lado, la fiscalidad también puede utilizarse para educar a la población sobre el cuidado ambiental, aunque aquí debemos realizar consideraciones más profundas que en el caso anterior.

En primer lugar, se podría sostener que existe vinculación entre la Fiscalidad y la Educación Ambiental cuando los recursos de los gravámenes son utilizados para financiar las instancias de Educación Ambiental de los ciudadanos. No obstante, en virtud de las aclaraciones que hicimos al comenzar el trabajo, si nos enfocamos exclusivamente en el destino de la recaudación nos alejamos técnicamente del Derecho tributario para acercarnos al Derecho financiero o, como sostienen otros autores, nos movemos más bien dentro de la Fiscalidad Ambiental impropia o amplia⁶⁰. En razón de ello, la vinculación de la Educación Ambiental ya no sería tanto con el Derecho tributario sino más bien con el Derecho financiero.

En segundo lugar, la relación entre la Educación Ambiental y la Fiscalidad Ambiental dependerá de cómo consideremos a la Educación Ambiental. Si aquella sólo implica el cambio de comportamiento de los ciudadanos en pos del medio ambiente, sin importar la toma real de conciencia de los ciudadanos, la relación será bastante diáfana⁶¹. Pero si la Educación Ambiental se basa en la toma de conciencia de la gravedad del deterioro ecológico y en la necesidad de proteger al medio ambiente, la relación será menos estrecha⁶². Esto último es así ya que los tributos ambientales y beneficios fiscales ecológicos buscan persuadir a los destinatarios para modificar su conducta sin importar que necesariamente exista conciencia sobre la problemática ambiental⁶³.

Visto de esta forma, entendemos que sólo habría dos maneras en que las medidas fiscales pueden promover la mentada concientización y, en definitiva, las instancias de Educación Ambiental. O bien se explican públicamente a la ciudadanía las razones por las que se legisló un determinado tributo o beneficio fiscal de orientación ambiental o bien se plasma expresamente en la exposición

⁶⁰ DA SILVA, ob. cit., p. 4997.

⁶¹ En este sentido Milne afirma que los tributos ambientales pueden influir en el comportamiento de las personas enviando significantes mensajes educativos (MILNE, J. E., "Environmental taxation in the United States: the long view", in *Environmental Law Review* (Lewis and Clark Law School), vol. 15, Nº 2, 2006, p. 447). Se destaca entonces la importancia de fomentar una mayor concientización y cultura ambiental, promoviendo ciertos valores e incorporando el análisis de los costes y beneficios de un comportamiento pro-ambiental (GARCÍA MIRA, ob. cit., p. 55).

⁶² Sobre este aspecto no se puede soslayar que la Educación Ambiental y la información ambiental son instrumentales a la toma de conciencia sobre la necesidad de proteger el ambiente y a la participación ciudadana en la toma de decisiones en materia ambiental (arts. 19 a 21, Ley 25675).

⁶³ El cambio de conducta puede deberse, por ejemplo, exclusivamente a cuestiones meramente económicas.

de motivos de la normativa fiscal la motivación ecológica del cambio de comportamiento que se exige de los administrados en pos del medio ambiente. En definitiva, si entendemos a la Educación Ambiental como toma de conciencia, será necesaria una instancia previa a la medida fiscal que explique su fundamentación ecológica.

A raíz de lo expuesto detectamos dos conclusiones. En primer lugar, existen evidentes puntos de encuentro entre las políticas públicas analizadas que se pueden resumir en una vinculación recíproca en donde la Educación Ambiental es tan útil para la Fiscalidad Ambiental como ésta lo es para aquélla. En segundo lugar, la mentada vinculación hace de cada una de las medidas bajo estudio una herramienta más propicia para la protección ambiental, ya que la sinergia entre ambas permite un mayor rendimiento de cada una de ellas del que tendrían si operaran aisladamente. Es imposible vaticinar *a priori* si mediante esta sinergia revertiremos efectivamente los desalentadores resultados que hemos alcanzado en materia ambiental hasta el momento, pero constituye, sin lugar a dudas, un gran paso para modificar la tendencia actual.

Bibliografía

ACQUATELLA, J., "Aplicación de instrumentos económicos en la gestión ambiental en América Latina y el Caribe: desafíos y factores condicionantes", *Serie Medio Ambiente y Desarrollo*, n° 31, CEPAL/PNUD, 2001, p. 1-83 y "El rol conjunto de las autoridades ambientales y las autoridades fiscales en la construcción de una plataforma para aplicar instrumentos económicos en la gestión ambiental de los países de América Latina y el Caribe", *Documento para participantes. II Taller Regional de Política Fiscal y Medio Ambiente en América Latina y el Caribe*, CEPAL, 2004.

ALONSO GARCÍA, C. y MORENO MOLINA, J., "Técnicas Jurídicas de protección ambiental: instrumentos de intervención administrativa", en *Lecciones de Derecho de Medio Ambiente* (Coord. Luis Ignacio Ortega Álvarez), Lex Nova, Madrid, 2002.

ÁLVAREZ SUÁREZ, P. y VEGA MARCOTE, P., "Una propuesta educativa para la sostenibilidad", en *Sostenibilidad, valores y cultura ambiental* (Dir.: R. García Mira y P. Vega Marcote), Pirámide, Madrid, 2009.

BACHMANN, L., "La educación ambiental en Argentina, hoy", 2008, [en línea] http://www.me.gov.ar/curriform/publica/marco_ed_ambiental.pdf. [Consulta: 15/6/14].

BRAÑES, R., *Manual Derecho Ambiental Mexicano*, Fondo de Cultura Económica, México, 2000.

BUÑUEL GONZÁLEZ, M., *El Uso de Instrumentos Económicos en la Política del Medio Ambiente*, Consejo Económico y Social, Madrid, 1999.

BUÑUEL GONZÁLEZ, M. y HERRERA MOLINA P. (Dir.), "Modelo de Código Tributario Ambiental para América Latina", *IEFs*, Doc. 18/03 y Universidad Complutense de Madrid, 2003.

CARMONA LARA, M. C., *Derecho ecológico*, UNAM, México, 1992.

CEPAL, *Instrumentos económicos para la gestión ambiental*, México, 1997.

DA SILVA, D. A.; "Tributos verdes: proteção ambiental ou uma nova roupagem para antigas finalidades?", *Revista Instituto de Derecho Brasileiro*, Año 1, n° 8, 2012, pp. 4993-5023.

DURÁN, D., *La trama ambiental argentina y la educación*, 2001, [en línea] http://www.ecoportel.net/Temas_Especiales/Educacion_Ambiental/La_trama_ambiental_argentina_y_la_educacion. [Consulta: 5/5/14].

FERNÁNDEZ BALBOA C. y BERTONATTI C., *Conceptos básicos sobre Educación Ambiental*, Biblioteca del Congreso de la Nación y Fundación Vida Silvestre, Buenos Aires, 2000.

FOA TORRES, J., "Una evaluación crítica de los estudios de Políticas Públicas ambientales," en *Revista Pensamiento Plural*, n° 9, Pelotas, 2011, pp. 98-129.

GARCÍA MIRA, R., "Sostenibilidad y cultura ambiental: aspectos psicosociales, educativos y de participación pública," en *Sostenibilidad, valores y cultura ambiental* (Dir.: R. GARCÍA MIRA y P. VEGA MARCOTE), Pirámide, Madrid, 2009.

JULIÁ, M., "La discusión del concepto de presupuesto mínimo en el marco de un nuevo orden ambiental político, jurídico e institucional," en *Revista de Derecho Ambiental*, n° 1, Lexis Nexis, Córdoba, 2005, pp. 99-111 y "Problema de insertar la dimensión ambiental en lo institucional," *Anuario 1993*, n° 1, Centro de Investigaciones Jurídicas y Sociales-UNC Advocatus, Córdoba, 1993.

JULIÁ, M., DEL CAMPO, C. y FOA TORRES J., *La institucionalización ambiental en Argentina*, Lerner, Córdoba, 2009 y *Formulación de Políticas Públicas Ambientales. Los casos de "Aguas", "Bosque Nativo" y "Residuos Peligrosos"*, Lerner, Córdoba, 2013.

JULIÁ, M. y FOA TORRES, J., "La operacionalización de conceptos para el análisis empírico de la formulación de políticas públicas ambientales," presentado en el II Congreso Latinoamericano y Duodécimo Nacional de Sociología Jurídica, Congreso, Santa Rosa (La Pampa), 2011.

LERDA J. C.; ACQUATELLA J. y GÓMEZ J. J.; "Coordinación de políticas públicas: desafíos y oportunidades para una agenda fiscal ambiental," *Documento para participantes II Taller Regional de Política Fiscal y Medio Ambiente en América Latina y el Caribe*, CEPAL, 2004, pp. 3-24.

MILNE, J. E., "Environmental taxation in the United States: the long view," in *Environmental Law Review* (Lewis and Clark Law School), vol. 15, N° 2, 2006, pp. 417-449.

MORALES LAMBERTI, A., *Derecho Ambiental. Instrumentos de política y gestión ambiental*, Alveroni, 1999.

NOVO, M., "La educación ambiental formal y no formal: dos sistemas complementarios," *Revista Iberoamericana de Educación*, n° 11, Biblioteca Organización de Estados Iberoamericanos, 1996.

OCDE (2001): *Environmentally Related Taxes in OECD Countries. Issues and Strategies*.

PALAZZO, E. L., "Algunos aportes sobre los derechos ambientales," en *El Derecho*, abril 2000.

PALOS SOSA, M. E., *El tributo ambiental local. Modelos, principios jurídicos y participación social. Estudio de caso*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 2011.

PICHOT, F. y RAPADO, J. R., *La fiscalidad y el medio ambiente. Políticas complementarias*, Mundi-Prensa, Madrid, 1994.

SALASSA BOIX, R., "La fiscalidad extrafiscal de los tributos. Algunas notas sobre los tributos medioambientales," *Estudios de Derecho Tributario* (Dir.: ARROYO), Advocatus y Ciencia, Derecho y Sociedad (UNC), Córdoba, 2013; "La protección ambiental a partir del Derecho fiscal," *La investigación jurídica en políticas públicas ambientales* (Dir.: JULIÁ), Narvaja Editor, Córdoba, 2013; "Medidas tributarias medioambientales en el ordenamiento jurídico argentino," *Políticas de protección ambiental en el siglo XXI: medidas tributarias, contaminación ambiental y empresa* (Dir. URQUIZU CAVALLÉ y Coord. SALASSA BOIX), Bosch, Barcelona, 2013; y "The government mechanisms of environmental protection," *3rd International Workshop on Uncertainty in Greenhouse Gas Inventories. Proceedings*, FOP Soroka S.V., Lviv (Ucrania), 2010.

SANGRONIS PADRÓN, J., "La naturaleza política de la educación ambiental," 2004, [en línea] http://www.ecoportal.net/Temas_Especiales/Educacion_Ambiental/La_Naturaleza_Politica_de_la_Educacion_Ambiental [Consulta: 5/5/14];

SECRETARÍA DE AMBIENTE Y DESARROLLO SUSTENTABLE, "Educación Ambiental: Aportes Políticos y pedagógicos en la construcción del campo de la Educación Ambiental," Buenos Aires, 2009, [en línea] <http://www.ambiente.gov.ar/archivos/web/UCEA/file/Aportes%20Pol%C3%ADticos%20y%20Pedag%C3%B3gicos.pdf> [Consulta: 1/6/14].

SEROA DA MOTTA R., "Tributación ambiental, macroeconomía y medio ambiente en América Latina", *Serie Macroeconomía del Desarrollo, CEPAL*, 2001, pp. 1-47.

SESSANO, P., "El triángulo virtuoso de la educación ambiental", *Anales de la educación común*, año 3, nº 8, Buenos Aires, 2007, pp. 84-92.

VAQUERA GARCÍA, A., *Fiscalidad y medio ambiente*, Lex Nova, Valladolid, 1999.

