

INSTITUTO DE  
INVESTIGACIONES Y  
ESTUDIOS CONTABLES

**ECE**  
FACULTAD DE CIENCIAS  
ECONÓMICAS



UNIVERSIDAD  
NACIONAL  
DE LA PLATA

## **17° Simposio Regional de Investigación Contable**

Instituto de Investigación y Estudios Contables  
Universidad Nacional de La Plata

Tema: Contabilidad Socio Ambiental y RSE

**FISCALIDAD AMBIENTAL PARA INCENTIVAR**

**EL DESARROLLO SUSTENTABLE EN ARGENTINA**

***Autores:***

Scavone, Graciela (Universidad del Salvador - [gscavone@gmail.com](mailto:gscavone@gmail.com))

Ferraro, Ricardo (Universidad del Salvador - [rhf@epsrl.com.ar](mailto:rhf@epsrl.com.ar))

Bello, Adriana (Universidad del Salvador - [adrianabello06@gmail.com](mailto:adrianabello06@gmail.com))

La Plata, Jueves 2 de diciembre de 2021

## **RESUMEN**

La reflexión sobre la sustentabilidad del planeta se ha convertido en una herramienta fundamental para el actuar profesional. En la actividad contable- administrativa de los agentes económicos, de hecho, posee ya formados códigos de procedimiento acordes a estándares internacionales. En este trabajo haremos un análisis a las actualizaciones sobre la materia tributaria en el escenario argentino, desde una perspectiva ordenada al bien común. Nos detendremos fundamentalmente en la integridad y el conflicto de intereses frente a posibles casos de inconsistencias y carencias normativas que pueden aparecer en el ejercicio profesional en materia tributaria.

**Palabras clave:** Sustentabilidad - Economía Ecologista- Medioambiente - Tributación

## Marco conceptual

Uno de los temas que moviliza a la humanidad en nuestros tiempos es el desafío ante el cuidado de “nuestra casa común” (SS Francisco, 2015). La humanidad enfrenta la fragilidad de los ecosistemas y la escasez de los recursos naturales ante la intensificación de ritmos de vida y de trabajo; la velocidad que las acciones humanas imponen hoy, contrasta con la natural lentitud de la evolución biológica. Entendemos que el cambio es algo deseable, pero se vuelve preocupante cuando se convierte en deterioro del mundo y de la calidad de vida de gran parte de la humanidad.

En particular, el calentamiento global y la contaminación afectan la salud, seguridad alimentaria e hídrica de todos. El cambio climático es una causa directa de la degradación del suelo, que limita la cantidad de carbono que la tierra logra contener. Asimismo, esta llamada “crisis climática” supone una importante amenaza para la paz y la seguridad internacionales. Los efectos del cambio climático intensifican la competencia por recursos naturales como la tierra, los alimentos y el agua, escalando en las tensiones socioeconómicas y provocando desplazamientos masivos.

A partir de la segunda guerra mundial muchos estados europeos y USA empezaron a poner énfasis en el deterioro medioambiental como problema no sólo desde la meta ética sino también desde el perjuicio económico que generaba a sus estados. En términos de Kuhn la economía ecologista (Oliva Pérez, 2021), disciplina transdisciplinaria que une ecologistas y neo- economistas formados en el positivismo lógico, podría considerarse un cambio de paradigma dada la revolución científica que acompaña. La economía ecológica considera los procesos económicos como parte de la biosfera, de manera que las actividades humanas no pueden separarse del medio ambiente en que se realizan. De manera que se busca gestionar los procesos económicos en términos de eficiencia y compatibilidad con los ecosistemas biológicos. Esta mirada se completa con la preocupación de la ecología política que trata los efectos distributivos de las políticas ambientales. En el mismo sentido se expresa que el problema está íntimamente ligados a la cultura del descarte, que afecta tanto a los seres humanos excluidos como a las cosas que rápidamente se convierten en basura.

Alineados en las tendencias y recomendaciones acordadas globalmente, nuestro país en su política económica y específicamente a través de las políticas en finanzas públicas gravita en la consecución de objetivos ambientales a través de sus atribuciones de recaudación de impuestos, tasa y contribuciones y a través de la administración del gasto público (inversión en infraestructura, promoción de sectores que favorecen la cultura sustentable y desarrollo de tecnologías) .

## La raigambre constitucional

Nuestra Constitución Nacional en su artículo 41 establece las bases fundamentales para que los habitantes del país vivan y se desarrollen en un ambiente de limpieza. En efecto, el citado artículo dispone:

***“Todos los habitantes gozan del derecho a un ambiente sano, equilibrado, apto para el desarrollo humano y para que las actividades productivas satisfagan las necesidades presentes sin comprometer las de las generaciones futuras; y tienen el***

***deber de preservarlo. El daño ambiental generará prioritariamente la obligación de recomponer, según lo establezca la ley. Las autoridades proveerán a la protección de este derecho, a la utilización racional de los recursos naturales, a la preservación del patrimonio natural y cultural y de la diversidad biológica, y a la información y educación ambientales. Corresponde a la Nación dictar las normas que contengan los presupuestos mínimos de protección, y a las provincias, las necesarias para complementarlas, sin que aquéllas alteren las jurisdicciones locales. Se prohíbe el ingreso al territorio nacional de residuos actual o potencialmente peligrosos, y de los radiactivos.” (Art 41 Constitución nacional) (el destacado nos pertenece)***

De este modo se constitucionaliza la protección del medioambiente y a partir de ello se hace imperioso el dictado del andamiaje jurídico que vaya consolidando este derecho, que Argentina recoge en su ley fundamental, haciéndose eco de aquellas primeras reuniones internacionales realizadas en Estocolmo, y que también han sido receptadas en gran parte de las legislaciones del planeta.

Si bien la disposición esencial busca asegurar a los habitantes una vida limpia y digna, que no comprometa a las futuras generaciones, también indica que el “daño ambiental generará prioritariamente la obligación de recomponer, según lo establezca la ley”. Es decir que no sólo la estructura jurídica debe generar una legislación adecuada, sino que prevé asimismo la reparación de daños.

Al analizar el artículo antes señalado, (Sabsay y Onaindia, 1994) con relación a tener una vida digna expresan: “nos confronta con la necesidad de definir qué se entiende por ecosistema, por ecología, entre otras voces”

Y en ese sentido definen del siguiente modo:

- **Ambiente:** es un conjunto de elementos naturales, artificiales o creados por el hombre, físicos, químicos y biológicos que posibilitan la existencia, transformación y desarrollo de organismo vivos.
- **Ecosistema:** es una unidad básica de interacción de organismos vivos entre sí y sobre el ambiente en un determinado espacio.
- **Recursos naturales:** son bienes que se encuentran en la naturaleza, que le sirven al hombre y que todavía no han sido objeto de transformación por parte de él.

Estas definiciones están circunscribiendo lo que se debe proteger y preservar para cumplir con el mandato constitucional que no solamente lo dispone como una prelación presente sino con perspectiva de futuro.

Un pormenorizado análisis de este artículo 41 permite advertir que los constituyentes no han dejado prácticamente ninguna previsión de lado, al establecer que las autoridades proveerán a la:

- ✓ protección de este derecho,
- ✓ utilización racional de los recursos naturales,
- ✓ preservación del patrimonio natural y cultural y de la diversidad biológica, e información y educación ambientales.

Es más se prohíbe el ingreso al territorio nacional de residuos actual o potencialmente peligrosos, y de los radiactivos.

Ahora bien, para que ello sea posible es necesario concebir una estructura jurídica que permita ejercer ese derecho a una vida sana, lo que abarca un abanico de ramas del derecho entre las cuales no queda al margen la tributaria.

### **El uso extrafiscal de la imposición**

Los tributos son una herramienta de la economía que, como esencia, tiene el objetivo de proveer al Estado (en sus tres niveles) los recursos necesarios para satisfacer el gasto público.

Sin embargo no es novedad que a través de las imposiciones se pueden obtener efectos o lograr objetivos que impliquen beneficios o corregir conductas.

Dicho de otro modo, para lograr el objetivo de combatir la polución, la contaminación ambiental, los subsuelos, las reservas acuíferas, reducir el agujero de ozono, etc. son varias las alternativas y no siempre contrapuestas, pueden ser complementarias.

En efecto, puede tratarse de una imposición, lo que aumenta las arcas del fisco; o puede ser una desgravación que reduce materia imponible y por ende produce un ahucamiento de la recaudación. Pero también es posible instrumentar la gravabilidad, por ejemplo, sobre la emisión de gases y que esta vaya reduciéndose progresivamente en la medida que el contribuyente pruebe que disminuye el efecto nocivo de su producción, direccionando lo que era una carga tributaria en un estímulo correctivo.

Los regímenes sancionatorios deben estar relacionados directamente con la aplicación del tributo, evitando sanciones impropias, de manera de no confundir multas por la carencia de medidas sanitarias que buscan mejorar el medio ambiente con el cumplimiento de la obligación impositiva.

Todo lo expuesto considerando intrínsecamente al tributo en sí. Sin embargo existe la posibilidad de establecer tratamientos preferenciales o promocionales (sean regionales o sectoriales) mediante legislaciones autónomas que a través de beneficios fiscales (amortizaciones aceleradas, desgravaciones, créditos de impuestos, etc.) también cumplan con el cometido de incentivar producciones limpias y sanas.

Otro instrumento que podría ser aplicado a estos fines es el otorgamiento de subsidios o créditos no reembolsables, que si bien no son estrictamente tributarios, en rigor de apoyo financiero, pueden coadyuvar a obtener el objetivo.

Con relación a la extrafiscalidad de los tributos, Lascano (Lascano, 1996) asevera que “si el uso extrafiscal de la imposición responde satisfactoriamente a criterios de costo-beneficio, su empleo es válido e incuestionable como herramienta de política económica”

Más aún, Neumark, citado por Díaz (Díaz, 2004) entiende que “la disminución de ingresos que tiene lugar en los impuestos con fines no fiscales supone, para la hacienda pública, una carga presupuestaria por un saldo menor a la que supondría el gasto destinado a lograr esa misma finalidad, habida cuenta de que se trata de un sacrificio fiscal justificable, porque la utilización de los fondos por el sector privado logra por vía indirecta objetivos cuya consecuencia también interesa al Estado impositor”

De manera tal que la pérdida de recursos que pueden generar los estímulos tributarios dictado ex profeso para encaminar conductas o corregir malos hábitos es una forma de que por esa vía se cumplan los objetivos que de otro modo hubieran provocado un gasto estatal, probablemente mayor al sacrificio recaudatorio.

Así las cosas, se puede concluir que los impuestos son un instrumento apto para conjugar medidas que permitan mejorar el medio ambiente, ya sea disuadiendo prácticas nocivas como estimulando la adopción de aquellas que resultan neutrales o no beligerantes con el medioambiente.

Lo que debe ser medido cuidadosamente, si de introducir un nuevo impuesto se trata, son los efectos no deseados. Así, a manera de ejemplo, se puede citar a Domínguez (Domínguez, 2021) quien con respecto al impuesto al carbono explica que ese tributo “por sí mismo aumentaría los precios de la electricidad, el gas y la gasolina, pero si con lo recaudado se reducen los impuestos al trabajo esa ecuación generaría aumentos de sueldos”.

Otra de las cuestiones que debe considerarse en la implementación de impuestos medioambientales, es que deberían ser incorporados a nivel global, particularmente donde existen mercados comunes o uniones económicas de estados, de manera que no se produzca el desplazamiento de los productores con sus fábricas a países donde no se paga el tributo con el doble perjuicio que una nación pierde una fuente productiva y generadora de recaudación y a la vez, la nación receptora no disuade la contaminación, lo que afecta globalmente.

### **Naturaleza de la imposición a aplicar**

La disuasión o incentivación, según se trate, puede generar tributos autónomos o medidas inmersas dentro de impuestos existentes.

La explotación de recursos renovables o no renovables tiene incidencia en los tratamientos a dispensar. Por caso, la extracción y explotación petrolera ha merecido puntuales disposiciones en los impuestos a la renta. En esa línea de producción, los combustibles se los suele gravar con impuestos selectivos al consumo lo que no obsta a su gravabilidad con impuestos generales al consumo.

En Argentina la imposición a los combustibles líquidos no logró el objetivo de disminuir el consumo de los mismos. En la actualidad comenzamos a transitar otra etapa: los vehículos eléctricos.

A lo largo de la historia, la imposición fue variando al ritmo de la toma de conciencia respecto de las actividades contaminantes. Pero ni a los países centrales les resulta fácil decidir qué tipo de impuesto aplicar.

Más allá de la elección tributaria que cada país decida, en función de su soberanía fiscal y de la matriz productiva que posea, la doctrina está marcando un itinerario que se va afianzando de manera de incorporar al análisis de los tributos de un sistema tributario la mirada medioambiental. Dicho en otras palabras, considerar desde dentro de cada imposición medidas explícitas al respecto.

El mundo evoluciona hacia una descontaminación con la utilización de energía eólica, energía solar, automotores y sistemas de transporte eléctricos eliminando el uso de combustibles fósiles, cuidado y limpieza de ríos y otras cuencas acuíferas, etc.

Pero para llegar a esas energías limpias y a esos cuidados es menester una cadena de producción (paneles solares, molinos, etc.) que también debe respetar o minimizar los efectos sobre el ambiente.

En este contexto, Jiménez Vargas, (Jiménez Vargas, 2016), define que el impuesto ambiental no es un impuesto sobre la renta, el consumo o el patrimonio, sino sobre el daño ambiental. Y para ello recurre citar a Pigou quien afirma que “quien considera que la externalidad entendida como todo coste privado que provoca un coste social, puede manifestarse de forma negativa como un daño que debe ser gravado en cuanto que atendiendo al principio de igualdad, cada uno debe asumir su responsabilidad por los costes que provoca sobre los demás y de forma positiva como es la conservación del bien que debe ser objeto de un beneficio fiscal.”

Una manera de clasificar los tributos ambientales, entre otras, puede ser (Jiménez Vargas, 2016):

- Los Tributos sobre Emisiones, también denominados “de ordenación o puros”, son aquellos que gravan directamente las cargas contaminantes al medio, empleando para ello un método de determinación directa de la base imponible.
- Los Tributos sobre Productos, son menos adecuados para la protección del medio ambiente que los anteriores. Esto es, porque el consumo nocivo para el medio ambiente se realiza, aunque por ello se obtengan ingresos, los cuales podrán permitir la reparación del mal causado respondiendo netamente al principio del Derecho Ambiental “quien contamina paga”

### **Estructura o diseño del tributo**

De este orden de ideas se desprende un nuevo tipo de imposición que, por sus características, también influirá en su diseño, es decir en el hecho imponible, el sujeto, la base imponible, su determinación, etc. Es indispensable que el hecho imponible y su cuantificación tengan una relación vincular estrecha o circunscripta con el problema ambiental motivo de la imposición.

No es posible aplicar una misma estructura de este tipo de imposición a todas las naciones, porque el mayor o menor éxito de la misma dependerá de su adaptación en función de la matriz productiva y de la matriz energética de cada nación del planeta, así como a su idiosincrasia pues podría, incluso, traccionar cambio en las costumbres, por caso modalidades de calefaccionar ambientes.

Adicionalmente, no hay que perder de vista la posible repercusión o traslado de la carga tributaria al consumidor final, más allá de observar cómo se comportará la demanda ante este posible incremento del bien al estar incidido por el nuevo tributo. Es necesario advertirlo, porque puede provocar un fenómeno regresivo.

Las características de esta imposición conllevan a un diseño específico en función del elemento que produce el daño ambiental. En esa línea se puede ejemplificar con la instrumentación de

un impuesto a las emisiones de carbono, actualmente en pleno debate dado que tienen efectos directos sobre el calentamiento global (SS Francisco, 2015). Dichas emisiones crean un círculo vicioso que afecta la disponibilidad de recursos imprescindibles como el agua potable, la energía y la producción agrícola, y provocan la extinción de parte de la biodiversidad del planeta. De acuerdo a un estudio de TAX Foundation (Domínguez, 2021) “un impuesto al carbono en los Estados Unidos de 50 dólares la tonelada, con un crecimiento del 5% anual entre 2020 y el 2030, podría disminuir las emisiones hasta en un 50% por debajo de los niveles de 2005.”

Hasta aquí, como puede advertirse, se consideró una imposición de tipo federal, a nivel nacional, pero estos gravámenes también pueden implementarse a nivel subnacional, lo que implica su aplicación provincial y municipal.

### **Imposición subnacional**

En ese marco, lo primero que surge es respetar las potestades tributarias y evitar que se genere una superposición tal que antes lograr la disminución de gases o efluentes contaminantes, ahuyenten la inversión.

Del mismo modo, aplicar la razonabilidad y tener claro los objetivos. Por ejemplo, si a nivel federal se estimula el uso de recursos renovables como puede ser la inversión en energía eólica, resultaría contraproducente y contradictorio aprobar un tributo local como el denominado “impuesto al viento”

Las provincias tienen un mayor abanico impositivo para gravar la contaminación o alentar la inversión en recursos no renovables. Mientras que los municipios cuentan, básicamente con las tasas retributivas de servicios y las contribuciones especiales, aunque no quedan al margen los cánones, según lo que pretendan tales fiscos.

En nuestro país, es de especial atención tener en cuenta la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos, que delimita las potestades que cada nivel.

### **Consideraciones finales**

La implementación de herramientas fiscales en las políticas ambientales debe entenderse como un proceso paulatino que, si bien está incorporándose a los objetivos gubernamentales y empresarios, requiera tiempo y un compromiso, resultado especialmente de la concientización de la población en general respecto a la esencial interdependencia existente entre la rentabilidad, el cuidado del planeta y el bienestar del ser humano.

Asimismo, los foros internacionales y las legislaciones locales en su dinámica de alineamiento con la esencial y sostenible globalización,

Si bien, se advierte una creciente sensibilidad con respecto al ambiente y al cuidado de la naturaleza, y crece una sincera y dolorosa preocupación por lo que está ocurriendo con nuestro planeta. La ciencia nos dice que el cambio climático es irrefutable, también nos dice que estamos a tiempo para detener su avance. Hacen falta transformaciones fundamentales



en muchos aspectos de la sociedad: como el cultivo de los alimentos, el uso de la tierra, el transporte de mercancías, las prioridades de las economías, entre otras. En síntesis, en la valoración del hombre como destinatario de todo lo creado.

Finalmente, lo hasta aquí expuesto no pretende agotar un tema tan complejo y urgente como es lograr inmediatamente un ambiente de limpieza, por el contrario, pretende ser un punto de partida para profundizar esta cuestión tan preocupante para la humanidad.

Hecha la salvedad, se pueden inferir algunos puntos que pueden considerarse para ir transformando las conductas dañosas de ciertas cadenas de producción así como también incentivar las que se proponen convivir en armonía con el medioambiente.

- 1.- Los tributos son un instrumento apto para corregir conductas perjudiciales y disuadir su práctica
- 2.- A la vez, los tributos también pueden utilizarse para estimular la producción de bienes y servicios en condiciones no dañosas
- 3.- Los regímenes de promoción y los tratamientos preferenciales estipulados en legislaciones autónomas de los tributos, pueden resultar procedentes para alentar inversiones compatibles con el medioambiente
- 4.- Los tributos aplicables a estos fines podrían establecerse a nivel nacional, provincial y municipal, pero será necesaria la coordinación entre los tres poderes para evitar superposiciones contraproducentes. En Argentina ajustarse a lo prescripto en la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos.
- 5.- Los tributos medioambientales responden a la naturaleza de “impuestos sobre los daños”
- 6.- En su aplicación debe contemplarse la posibilidad de su traslación al consumidor final y de ser así analizar la morigeración de la regresividad que tal fenómeno conlleva
- 7.- Cada nación, en función de sus matrices productiva y energética, así como de su idiosincrasia deberá diseñar el impuesto que disuada o la medida que incentive, según el caso.
- 8.- Cuando se habla de bienes o producción de energía no contaminante, hay que tener en cuenta que para llegar a concebir esos bienes o tipos de energías limpias, toda la cadena de elaboración previa también debería compartir la misma característica de limpieza.
- 9.- Una posibilidad, respetando los principios de la imposición, es la de instrumentar la gravabilidad de determinado daño ambiental en cabeza de quien lo produce (efecto disuasivo) pero que esta vaya reduciéndose progresivamente (efecto incentivador) en la medida que el contribuyente pruebe que disminuye el efecto nocivo de su producción, direccionando lo que era una carga tributaria en un estímulo correctivo.

Necesitamos una solidaridad universal nueva. Como dijeron los Obispos de Sudáfrica, (Pastoral Statement, 1999) «se necesitan los talentos y la implicación de todos para reparar el daño causado por el abuso humano a la creación de Dios». Entendemos que todos podemos colaborar como instrumentos de Dios para el cuidado de la creación, cada uno desde su

cultura, su experiencia, su profesión, y sus capacidades. Nuestra iniciativa está orientada a motivar los principios de integridad y objetividad en el comportamiento profesional, favoreciendo la aplicabilidad de normativas y herramientas de imposición tributarias orientadas hacia el bien común, y privilegiar tratamientos diferenciados que desalienten la utilización de insumos, procesos de producción o prestaciones de servicios ajenas a la sostenibilidad del planeta.

## **BIBLIOGRAFÍA**

Díaz, Vicente O. (2004) *“Tratado de Tributación”*, tomo II. Ediciones Astrea

Domínguez, Federico. (2021) *“Impuesto al carbono: Una oportunidad para la economía argentina”*. Ambito.com.

Jiménez Vargas, Pedro L. (2016) *“Impuestos y gravámenes ambientales en el Mercado Único. Especial consideración del caso español- tesis doctoral.*

Lascano, Marcelo R. (1996) *“Exposición XXVI Jornadas Tributarias”*. Mar del Plata.

Oliva Pérez, N. y otros. (2021) *“Impuestos verdes. ¿Una herramienta para la política ambiental de Latinoamérica?”* Fundación Friedrich Ebert

Pastoral Statement on the Environmental Crisis. (1999) *“Conferencia de los Obispos Católicos del Sur de África”*.

Sabsay, Daniel A y Onaindia, José M. (1994) *“La constitución de los argentinos. Análisis y comentario de su texto luego de la reforma de 1994”*. Ediciones Errepar

S.S. Padre Francisco. (2015). *“LAUDATO SI’ ”*. Carta Encíclica sobre el cuidado de la casa común.