

Fiscalidad y petróleo: un análisis tributario-ambiental a partir de gravámenes concretos*

Taxation and petroleum: an environmental-taxation analysis from specific taxes

Rodolfo Salassa Boix**

Universidad Nacional de Córdoba (Argentina)

* * Este trabajo se enmarca dentro de mi investigación en el Consejo Nacional de Investigaciones Científicas y Técnicas de Argentina (CONICET) y en el proyecto de investigación "La protección ambiental a través del sistema fiscal: una mirada jurídica interdisciplinar de los tributos ambientales en el marco de la normativa argentina", dirigido por el Dr. Salassa Boix y financiado por la Secretaría de Ciencia y Tecnología de la Universidad Nacional de Córdoba, Argentina (SECYT).

** Abogado, por la Universidad Nacional de Córdoba, Argentina (UNC). Magíster en Derecho de la Empresa y la Contratación y doctor en Derecho, ambos por la Universidad Rovira i Virgili de Tarragona, España (URV). Profesor de Derecho tributario en el grado y posgrado de la UNC y en el posgrado de la URV. Investigador del CONICET. Director de la Editorial Ciencia, Derecho y Sociedad de la Facultad de Derecho de la UNC.

Correspondencia: Centro de Investigaciones Jurídicas y Sociales (CIJS) de la UNC, calle Caseros 301, 1º piso, ciudad de Córdoba, Argentina (CP: 5000). rodolfoboix@hotmail.com.

REVISTA DE DERECHO

N.º 45, Barranquilla, 2016

ISSN: 0121-8697 (impreso)

ISSN: 2145-9355 (on line)

Resumen

Este trabajo es un artículo de investigación científica que a partir de gravámenes concretos pretende demostrar el papel que los tributos pueden jugar ante los riesgos y daños ecológicos derivados del petróleo. Este análisis se construyó con base en una visión esencialmente dogmática del Derecho; de esta manera, la meta fue comprender primero y explicar después el significado de las normas positivas vigentes sobre los tributos ambientales. La principal conclusión afirma que si de prevenir y mitigar se trata, proponemos la regulación de tributos ambientales cuya presión fiscal no deje indiferente a los sujetos vinculados con las actividades petroleras. Si de obtener fondos para limpiar, recomponer o compensar se trata, proponemos la regulación de tributos, que más allá de la presión fiscal afecte a los sujetos vinculados con las actividades petroleras y destine la totalidad o mayoría de su recaudación a la limpieza, recomposición o compensación por la contaminación del petróleo.

Palabras clave: petróleo, tributos ambientales, derecho comparado.

Abstract

This paper is a scientific research that aims to demonstrate the role that taxes can play against the risks and ecological damages linked with petroleum activities. The work was essentially planned from a dogmatic legal vision. Thus, the goals were first to understand and then to explain the meaning of the current positive regulation on ecological taxes. The main conclusion asserts that if we need to prevent and mitigate is desirable to regulate ecological taxes whose fiscal burden do not be insignificant for subjects linked to petroleum activities. If we need to get funds to clean, rebuild or compensate is desirable to impose taxes that, beyond the degree of their fiscal burden, affect all subjects linked to any oil activity and allocate all or most of their collection to clean, restructure or compensate damages derived from petroleum pollution.

Keywords: petroleum, environmental taxes, compared law.

Fecha de recepción: 26 de mayo de 2015
Fecha de aceptación: 26 de agosto de 2015

INTRODUCCIÓN

Durante los últimos cincuenta años la contaminación ambiental generada por el ser humano se ha convertido en una de las problemáticas más importantes y urgentes de la agenda internacional. La premura de esta cuestión estriba en que no solo afecta a todos los Estados, sea cual sea su ubicación, desarrollo económico o aporte contaminante, sino que sus consecuencias también recaen sobre las generaciones venideras. Existen numerosas actividades humanas que han contribuido a llegar al punto crítico en el que nos encontramos, pero en esta oportunidad nos enfocaremos en la contaminación derivada del petróleo.

La preocupación por el deterioro ecológico ha instado a los Estados a programar y adoptar las más variadas medidas para detener, o al menos reducir al mínimo, el deterioro ambiental. Dentro del amplio espectro de posibilidades, las medidas fiscales ecológicas han tenido durante los últimos años un importante protagonismo. De hecho, en los últimos dos decenios la mayoría de Estados miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), con los países nórdicos a la cabeza, ha realizado un arduo proceso de reforma fiscal verde.

Para comprender el funcionamiento de las medidas fiscales ecológicas es menester recordar que la concepción de la actividad financiera del Estado, definida como la actividad encaminada a la obtención de ingresos y realización de gastos para satisfacer las necesidades públicas, ha ido evolucionando. Esta actividad no se limita a la obtención de sumas de dinero para luego financiar gastos públicos, sino que también se utiliza para la consecución de otros fines constitucionalmente legítimos y exigibles. La consolidación del intervencionismo estatal exaltó esta especial capacidad de ciertos gravámenes para ser utilizados en el logro de fines públicos, no como instrumentos exclusivamente recaudadores sino como mecanismos reguladores que influyen en el comportamiento de los contribuyentes. Estos tributos con una finalidad ultrafiscal conviven con aquellos que tienen una finalidad eminentemente recaudatoria.

Existe un extenso abanico de tributos que responden a fines ultrafiscales¹, entre los cuales destacamos a aquellos que están destinados a proteger el medio ambiente². No obstante, en este trabajo nos abocaremos a la protección ambiental frente a la contaminación producida por el petróleo. Este tipo de contaminación constituye una realidad compleja de abordar en el campo jurídico: por un lado, la explotación, exploración y el transporte del petróleo son actividades necesarias para el funcionamiento de nuestras sociedades actuales, que hoy por hoy no pueden ser prohibidas y, por el otro, constituyen actividades *ultra* peligrosas que encierran un riesgo probable de daño catastrófico a gran escala (Leben, 1996, pp. 33-34) que debe ser evitado. Estos extremos, aparentemente irreconciliables, encuentran su punto de equilibrio en la regulación de estas actividades mediante sistemas de prevención, mitigación, recomposición y compensación de los daños producidos por derrames de petróleo, así como de sanción de los responsables.

Para continuar con el desarrollo de este trabajo es importante distinguir básicamente qué significan los términos “limpieza”, “mitigación”, “recomposición” y “compensación” a la luz del *Diccionario de la Real Academia Española* (23^a ed.).

Cuando hablamos de “limpiar” una zona afectada estamos aludiendo a “hacer que un lugar quede libre de lo que es perjudicial en él”, es decir que implica la acción de “quitar” o “remover” algo. “Mitigar” va más allá de la mera limpieza porque significa “moderar, aplacar, disminuir o suavizar” y puede abarcar no solo remover el petróleo sino también implementar acciones que frenen los efectos de la presencia del mismo en las zonas afectadas. Por su parte, “recomponer” el me-

¹ Para un estudio sobre la finalidad extrafiscal y los gravámenes ambientales sugerimos la lectura de Salassa Boix (2013, pp. 155-198).

² En los años 70 los instrumentos económicos se utilizaban de manera ocasional, pero los informes de la OCDE señalan que en 1987 ya existían más de 150 casos de instrumentos económicos ambientales entre sus miembros, de los cuales 80 eran de índole fiscal. Desde entonces los gravámenes ecológicos han crecido en número e importancia, fundamentalmente en el período que va de 1987 y 1993, en el cual creció un 50 % el uso de estos instrumentos en los países nórdicos. En 1990 Finlandia fue el primer país en establecer un tributo sobre la emisión de CO₂, luego le siguieron Noruega (1991), Suecia (1991) y Dinamarca (1992).

dio ambiente dañado implica “reparar, componer de nuevo”, es decir, volver al estado anterior al que se encontraban las cosas. Respecto a estas tres acciones, la diferencia es esencial y gradual en términos de mayor despliegue de actividad por parte del sujeto responsable de la contaminación ambiental para con el medio ambiente. Finalmente, la locución “compensar” implica “dar algo o hacer un beneficio en resarcimiento del daño, perjuicio o disgusto que se ha causado” a los damnificados por la contaminación, en nuestro caso derivada del petróleo.

Hoy en día existe consenso sobre la trascendencia que implica para nuestras sociedades el uso del petróleo, los elevados riesgos y daños ecológicos que este genera y el significativo aporte que los tributos ambientales están demostrando a la hora de proteger al medio ambiente. “Los tributos son herramientas extremadamente útiles en la protección del medio ambiente...” (Castello, 2006, p. 100) al implicar una “... promoción activa de las políticas de defensa de los recursos naturales” (Da Silva, 2012, p. 4993). No obstante, muchas veces no resulta sencilla la implementación de tales tributos, ya que las influencias políticas y económicas promueven un uso inadecuado de la Fiscalidad Ambiental, al ser utilizada no tanto para implementar los objetivos ambientales inicialmente pretendidos sino, más bien, para aumentar la recaudación (Da Silva, 2012)³. Es por ello que la preocupación actual gira en torno a la necesidad de alcanzar una adecuada coordinación entre la política ambiental y la fiscal (Fullerton, 1996). Esta es una de las metas que pretendemos alcanzar con este trabajo respecto a los desastres naturales producidos por derrames de petróleo.

El objetivo de este trabajo consiste en demostrar a partir de gravámenes concretos que los tributos, adecuadamente regulados, pueden ser herramientas jurídicas eficaces ante los riesgos y daños ecológicos derivados de las actividades petroleras. Las preguntas que se nos plantean a partir de ello son: ¿en qué medida los tributos pueden ser útiles para tales propósitos?, ¿cómo deben estar regulados para desempeñar este rol?, ¿existe una única manera de regularlos? y ¿qué papel juegan

³ En igual sentido De Souza y Snape (2000) señalan que la esencia de un tributo ambiental se ve distorsionada por consideraciones políticas (p. 101).

los tributos frente a los sistemas de prevención, mitigación, recomposición y compensación ambiental? A partir de la respuesta a estas inquietudes estaremos en condiciones de proponer modelos de tributos eficaces ante la contaminación producida por el petróleo.

El valor científico de este trabajo estriba en la sinergia que se propone entre el sistema fiscal y los riesgos y daños ecológicos derivados del petróleo, cuya importancia se sostiene fundamentalmente en dos cuestiones claves: por un lado, en la onda expansiva y devastadora de las consecuencias ambientales que pueden llegar a producir las actividades petroleras⁴; por el otro, en la falta de aprovechamiento de las ventajas que las medidas fiscales reportan a la hora de enfrentar este tipo de problemas ecológicos. Esto no quiere decir que ningún ordenamiento jurídico contemple tales medidas sino que o no se las regula o si lo hacen no suelen ser el medio adecuado para el fin perseguido. Es una propuesta de investigación que combina originalidad, relevancia y utilidad, y resultados concretos para problemas específicos.

⁴ A modo de ejemplo mencionaremos tres accidentes petroleros de considerable gravedad ecológica respecto de los tres países cuyos tributos analizaremos más adelante (Argentina, Brasil y Estados Unidos). Por el lado de Argentina, no podemos dejar de mencionar el derrame de petróleo producido en el Río de la Plata en 1999 como consecuencia de un abordaje entre dos buques extranjeros (*Estrella Pampeana*, bandera de Liberia, de Shell Capsa, y el carguero de bandera alemana *Sea Paraná*). Se produjo un derrame de 5300 toneladas de petróleo en las costas del municipio de Magdalena, provincia de Buenos Aires, sobre el Río de la Plata. Fue el derrame más grave sobre agua dulce que se recuerde dentro del territorio argentino. El derrame alcanzó aproximadamente 30 kilómetros de costa y dos kilómetros tierra adentro, y afectó zonas de arroyos y humedales. A enero de 2015 aún no se había logrado la remoción total de los hidrocarburos ni la compensación a los vecinos por los daños sufridos. Por el lado de Brasil, en noviembre de 2011 la empresa multinacional Chevron derramó más de 700 mil litros de petróleo crudo a las costas marítimas brasileñas mientras perforaba un pozo en la cuenca de Campos. A través de una fisura en la roca el petróleo subió 170 metros hasta alcanzar el lecho marino. La Agencia Nacional de Petróleo de Brasil sostuvo que según el análisis de lo ocurrido hubo negligencia por parte de la compañía en el estudio previo de las condiciones para la exploración del yacimiento. El accidente no solo afectó a las costas brasileñas sino que dañó en forma seria la base de la cadena alimentaria marina. El litigio aún sigue adelante sin una resolución definitiva. Por el lado de Estados Unidos, en marzo de 1989 el buque petrolero *Exxon Valdez* embistió el arrecife Bligh (Alaska) y derramó más de 40 millones de litros de petróleo crudo al mar. Este incidente constituye el derrame de petróleo más importante y desastroso de la historia de los Estados Unidos y generó un incommensurable daño al medio ambiente.

Con el propósito de alcanzar el objetivo propuesto y responder a los interrogantes planteados estructuramos el trabajo de la siguiente manera: en primer lugar, expondremos la metodología; en segundo lugar, definiremos al tributo ambiental, ya que no podemos evaluar su eficacia y utilidad si antes no delimitamos su significado; en tercer lugar, analizaremos tres gravámenes concretos que tienen alguna relación con las actividades petroleras, lo que nos ayudará a contrastar en la práctica las nociones teóricas del punto anterior y, a raíz de ello, estar en mejores condiciones de arribar a la reflexión final; finalmente, presentaremos las propuestas y conclusiones del trabajo.

METODOLOGÍA

Este trabajo se construyó a partir de una visión esencialmente dogmática del Derecho. De esta manera, la meta fue comprender primero, con base en el material recolectado, y explicar después el significado de las normas positivas vigentes sobre los tributos ambientales, para finalmente arribar a las conclusiones.

Para explicar el significado de las normas positivas vigentes se realizó un riguroso trabajo de interpretación organizado en dos etapas: la primera, de tipo heurística, que implicó la recopilación y clasificación de la documentación relevante sobre el tema; la segunda, de tipo hermenéutica, consistió en la interpretación de la información recopilada con la teoría de la argumentación. En esta última etapa nos valimos fundamentalmente de la interpretación literal, sistemática y teleológica.

Finalmente, este trabajo también se valió de la comparación legislativa, la cual resulta útil para comprender la nueva normativa de un país y evaluar la posibilidad de implantar nueva legislación (Baade, Herzog & Wise, 1998 y Castello, 2006).

NOCIÓN DE LOS TRIBUTOS AMBIENTALES

No existe una definición universalmente aceptada de tributos ambientales⁵, pero sí un consenso generalizado respecto a que su definición debe enfatizar la función de tales tributos y las razones para su imposición, aunque ello no siempre resulta tan sencillo (De Souza & Snape, 2000). Antes que nada es importante recordar que estas cargas se encuentran dentro de la órbita de la extrafiscalidad, es decir, de aquellos tributos cuya principal finalidad va más allá de lo estrictamente recaudatorio.

En este sentido, aunque con una noción sumamente amplia, la OCDE los supo definir como aquellos tributos cuya base imponible se relaciona con alguna unidad física cuya utilización o generación tiene un impacto negativo probado en el medio ambiente (De Souza & Snape, 2000). Actualmente el glosario de términos de dicha organización los define como aquellas cargas impuestas por razones ambientales para desmotivar la realización de actividades o el uso de productos contaminantes⁶. En ambas definiciones se pone énfasis en la finalidad ambiental.

Nosotros definimos los tributos ambientales 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 recaudados (Salassa Boix, 2013).

Es importante aclarar que los tributos ecológicos vinculados, cuyo pago está directamente relacionado con una actividad estatal (tasas y contribuciones especiales), exigen una necesaria asignación específica de fondos para prestar un servicio público o efectuar una obra pública de carácter ambiental⁷. “La diferencia entre las tasas y los impuestos radica fundamentalmente en que en la tasa existe una contrapresta-

⁵ Recomendamos repasar el Reporte final del Departamento de Medio Ambiente y Transporte de Estados Unidos para designar un tributo sobre los pesticidas (1999).

⁶ <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>

⁷ Sobre la diferenciación entre tributos vinculados y no vinculados consultar la obra de Ataliba (2002, p. 130).

ción, mientras que en el impuesto no se está pagando un servicio específico o retribuyendo una prestación determinada” (Velásquez Muñoz, 2002).

Esta necesidad obedece a su naturaleza de tributos vinculados más que ambientales, razón por la cual en una definición genérica de tributos ambientales, que también incluye a los impuestos (tributos no vinculados)⁸, es necesario remarcar la irrelevancia del destino de los fondos. Considerando a las cargas vinculadas (tasas y contribuciones especiales), algunos autores definen la tributación ambiental como “el empleo de instrumentos tributarios tanto para orientar el comportamiento de los contribuyentes hacia la protección del medio ambiente como para generar los recursos necesarios para la prestación de servicios públicos de naturaleza ambiental” (Costa, 2002, p. 303).

Es muy diáfana la clasificación que propone Da Silva (2012) al hablar de tributos ambientales en sentido propio o estricto, cuando buscan esencialmente el cambio de comportamiento de los contribuyentes, y tributos ambientales en sentido impropio o amplio, cuando persiguen la obtención de recursos económicos para afectarlos directamente a una finalidad ambiental. Nosotros preferimos hablar de Fiscalidad Ambiental propia o directa (tributos ambientales y beneficios fiscales ecológicos) o Fiscalidad Ambiental impropia o indirecta (tributos con afectación ecológica).

A continuación presentamos las notas definitorias de los tributos ambientales.

a) Pertenencia a la categoría de tributos

Más allá de que su finalidad principal sea de carácter intervencionista, los gravámenes ambientales pertenecen al género amplio de “tributos”, y dentro de este, a la subespecie de tributos con fines extrafiscales.

⁸ La OCDE (2001) definió los impuestos ambientales como “cualquier pago obligatorio y sin una contraprestación a cambio exigido por el gobierno para gravar algún evento que tiene relación con el medio ambiente” (p. 3).

En virtud de ello, los tributos objeto de análisis cuentan con los elementos que conforman el hecho imponible de todo gravamen (objetivo, subjetivo, temporal, espacial y elementos cuantificantes) y se rigen por las mismas limitaciones y principios fiscales que determina la Carta Magna⁹.

b) Finalidad principal de carácter extrafiscal

Los tributos ambientales adoptan como finalidad principal el desaliento de conductas o bienes antiecológicos y como finalidad secundaria la obtención de recursos económicos. No se despoja al gravamen de su finalidad recaudatoria, solo que esta se ve eclipsada por el objetivo primordial del tributo (regulador)¹⁰.

Lamentablemente, la situación actual se caracteriza por un elevado grado de confusión, ya que hoy en día predomina la “proliferación de tributos pretendidamente medioambientales con fines meramente recaudatorios, que no incentiva la protección del entorno natural” (Buñuel González & Herrera Molina, 2003, p. 1).

Para que exista una verdadera finalidad ecológica el gravamen tiene que tener una entidad tal que altere sensiblemente las alternativas de los posibles agentes contaminantes (Milne, 2011b). 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 hacerlo¹¹. No existe un valor a partir del cual podemos decir que existe la

⁹ El poder tributario del Estado no es absoluto sino que está delimitado por una serie de preceptos y principios constitucionales. Más allá de la influencia romana en el Derecho moderno, los primeros cuestionamientos al poder tributario ocurrieron siglos después de la caída del Imperio romano. La primera y más trascendente delimitación de dicho poder data de 1215 con la *Carta Magna Liberatum* que aprobó el rey Juan Sin Tierra para autolimitar sus poderes fiscales. Sobre este tema recomendamos la lectura de Prieto Pinilla (1994, pp. 103 y ss.).

¹⁰ En el diseño de un tributo ambiental lo primero es que desaliente actividades contaminantes (Fullerton, 1996).

¹¹ “Es el aumento de los costos el que conduce a un cambio en el comportamiento de los contribuyentes, de manera que una presión fiscal insignificante puede tornar el pago del tributo más ventajoso que invertir en prácticas ambientalmente adecuadas” (Pimenta & Lopes, 2006, p. 73).

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 minoritario de la doctrina que afirma que el resultado ideal de los tributos con fines extrafiscales sería que se produzca una ausencia total de recaudación, ya que así se habrá conseguido el objetivo regulador pretendido (López Espadafor, 2007 y Momo & Sasovsky, 2011). Si entendemos la “extrafiscalidad” como “no recaudación” incurrimos en un desacierto conceptual, ya que ningún tributo, por más extrafiscales que sean sus fines, debería procurar una recaudación cero. La obtención de recursos siempre está presente¹², aunque en algunos casos aparece deslucida por la finalidad principal de índole extrafiscal. Si la actividad contaminante es tan elevada e intolerable que debe prohibirse, la opción no es implementar un tributo ambiental, ya que su finalidad es solo desalentar actividades contaminantes¹³. Se trata de una cuestión de política legislativa en la que hay que valorar qué medios utilizaremos para alcanzar los resultados perseguidos¹⁴.

La ausencia total de recaudación implica inexistencia de conducta gravada, y este objetivo no debe buscarse mediante un tributo sino mediante figuras prohibitivas acompañadas de controles administrativos y medidas sancionadoras eficaces (Magadán Díaz & Rivas García, 2004). “La finalidad extra-fiscal podrá influir en el rendimiento del tributo, pero el resultado de éste será siempre el de obtener un recurso para cubrir los gastos del Estado” (Valdés Costa, 1996, p. 78).

¹² La función recaudatoria es una nota evidente en todo tributo (Milne, 2011a). En este mismo sentido también se encuentra Vaquera García (1999).

¹³ Los tributos ambientales son una herramienta para modificar ciertas conductas contaminantes sin necesariamente impedir completamente las actividades que agreden al medio ambiente (Da Silva, 2012).

¹⁴ Más allá de esta opción inicial es cierto que hoy en día la tendencia mundial apunta a la utilización de instrumentos económicos “... pues a través de ellos se pretende cambiar el comportamiento de los agentes causantes de la contaminación y la sobreexplotación de los recursos, trabajando en prevención más que en represión” (Velásquez Muñoz, 2002, p. 153).

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 binomio infracción-sanción no parece adecuado para regular tales situaciones.

Para que exista una sanción primero debe haberse cometido una infracción, y la realización del hecho imponible nunca puede tener tal carácter. “Jurídicamente es posible distinguir entre unos y otros: mientras en las multas debe haber una conducta antijurídica (violación a una ley), en los tributos disuasivos no habría norma violada” (Schindel, 2003, p. 567)¹⁵. No obstante, puede darse el caso de un tributo que en realidad opere como una sanción encubierta, ya que la imposición es tan elevada que la presión fiscal se torna confiscatoria. En estos casos, el tributo perdería su naturaleza para transformarse en una auténtica sanción.

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

Los tributos con fines extrafiscales no dependen, para para ser considerados 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 e incluso loable, simplemente afirmamos que no se trata de un requisito distintivo en este tipo de gravámenes¹⁶. 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 extrafiscal¹⁷.

¹⁵ Los tributos nunca pueden perseguir una finalidad sancionatoria por la diversa función que tienen respecto de la sanción. En este último caso ya no se pretende repartir las cargas públicas sino prevenir o reprimir un comportamiento negativamente valorado por la normativa (Fantozzi, 1998).

¹⁶ En igual sentido autores como Da Silva (2012) opinan que es recomendable pero no esencial que la recaudación tenga un destino ambiental.

¹⁷ Un verdadero tributo ambiental depende más bien de la configuración ecológica de su hecho imponible (base imponible y alícuota) que del destino de su recaudación (Milne, 2011a).

Si confundimos esto se puede caer en el error de catalogar como extrafiscales a tributos que en realidad no lo son, ya que el hecho imponible no cumple con su función motivadora o disuasoria. No obstante, nada impide que clasifiquemos los tributos según el destino de sus fondos, y allí podemos hablar de cargas cuya recaudación, más allá de su hecho imponible, tiene un destino ambiental o no.

El Derecho financiero está integrado por cuatro disciplinas jurídicas: Derecho tributario, Derecho presupuestario, Derecho de la deuda pública y Derecho del patrimonio público. El Derecho tributario solo se ocupa de los recursos tributarios, que constituyen un ingreso de Derecho público. En definitiva, si nos situados en el Derecho tributario, la clasificación que proponamos debe versar sobre su objeto de estudio, es decir, sobre los tributos (ingresos), y no sobre los gastos.

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 destino ecológico (clasificación extra-tributaria) se trata de un tributo que más allá de su hecho imponible aplica los recursos recaudados a una finalidad ambiental.

ANÁLISIS DE TRIBUTOS CONCRETOS RELACIONADOS CON EL PETRÓLEO

Una vez definidos los tributos ambientales y sus características analizaremos tres gravámenes concretos que se relacionan con la contaminación petrolera. Concretamente nos enfocaremos en el Impuesto sobre el Petróleo (IP), de Estados Unidos; la Contribución de Intervención en el Dominio Económico sobre los Combustibles (CIDE-C), de Brasil, y el Impuesto sobre los Combustibles Líquidos y Gas Natural (ICLGN), de Argentina. Ello nos permitirá llevar a la práctica la teoría que hemos desarrollado *ut supra*, cotejando con espíritu crítico si son auténticos tributos ambientales o, de no ser así, qué se los impide y cuál es entonces su verdadera finalidad. De esta forma contaremos con mejores elementos para brindar una propuesta superadora en las conclusiones.

La razón de emprender este análisis comparativo obedece, entre otras cuestiones, a la necesidad de mejorar la regulación del ICLGN de Argentina, ya que la comparación legislativa resulta útil para comprender la normativa de un país (Baade, Herzog & Wise, 1998 y Castello, 2006) y evaluar la posibilidad de implantar nueva legislación¹⁸. La comparación del ICLGN con el IP y la CIDE-C estriba en la existencia de ciertas vinculaciones entre estos. Por un lado, ellos han sido planeados en cierta medida para evitar los problemas que aquí nos ocupan (Benjamin, 2004) y los tres casos presentan virtudes y defectos que permiten esbozar una propuesta mejorada de tributo ambiental sobre el petróleo; por el otro, la doctrina brasileña suele afirmar que el antecedente directo de la CIDE-C es el impuesto de Estados Unidos (Benjamin, 2004), pero aquí se demuestra que esta contribución en realidad tiene mayor vinculación con el impuesto argentino. Finalmente, también resulta interesante comparar a los tributos sobre el petróleo de los dos principales socios comerciales del Mercado Común del Sur (Mercosur) y de Argentina con Estados Unidos luego del reciente acuerdo petrolífero entre YPF y Chevron para explotar los yacimientos de Vaca Muerta (Argentina).

Existen muchos gravámenes similares en otros países¹⁹, pero por las limitaciones de espacio y los elementos que nos brindan los tributos elegidos entendemos que con estos resulta suficiente.

Estados Unidos

Existen dos antecedentes normativos directos que dieron lugar al impuesto que analizaremos. En primer lugar, como consecuencia del de-

¹⁸ No obstante, las conclusiones a las que arribemos trascienden el ordenamiento jurídico argentino y son aplicables a cualquier país.

¹⁹ Entre otros tantos ejemplos podemos mencionar el reciente Impuesto sobre el valor de la extracción de gas, petróleo y condensados, regulado por España mediante la Ley 8/2015, de 21 de mayo (BOE n° 122, de 22 de mayo de 2015).

sastre ambiental producido en 1978 en Love Canal (New York)²⁰ se dictó la Ley Integral para la Reconstrucción, Compensación y Responsabilidad Ambiental de 1978. A través de la misma se creó un Fondo de Sustancias Peligrosas (FSP) que complementó el sistema de responsabilidad por daños ambientales y se convirtió en un mecanismo jurídico útil para afrontar las consecuencias económicas que demandaba la limpieza de las zonas contaminadas con sustancias peligrosas. En segundo lugar, como consecuencia del desastre ambiental producido en 1989 en Prince William Sound (Alaska)²¹, en 1990 se dictó la Ley de Contaminación de Hidrocarburos. Esta norma tuvo como principal objetivo mejorar las vías legales para prevenir, recomponer y responsabilizar a los causantes de los daños producidos por los derrames de petróleo. Entre sus principales medidas destacamos la configuración de un plan de contingencia para enfrentar catástrofes naturales producidas por el petróleo y la creación del Fondo de Responsabilidad por Derrames de Petróleo (FRDP) para contar rápida y eficazmente con los recursos que demande cada emergencia ambiental.

Tanto el FSP como el FRDP se nutren, entre otros ingresos (multas, indemnizaciones, etc.), de ciertos tributos (Castello, 2006 & Milne, 2011a):

5. Una imposición adicional al impuesto sobre la renta de las personas jurídicas con fines ambientales (“Tributo ambiental”) (26 USC (2013) § 59A).
6. Un impuesto que grava la importación, exportación y ciertos tipos de utilización del petróleo (“Impuesto al petróleo”) (26 USC (2013) § 4611).
7. Un tributo que grava la venta de productos químicos peligrosos para el medio ambiente (“Impuesto sobre ciertos químicos”) (26 USC (2013) § 4661).

²⁰ Durante las décadas de los 40 y 50 la localidad de Love Canal fue utilizada por la industria química Hooker Chemical Company para descargar sus residuos peligrosos. Años más tarde ese terreno se utilizó para la construcción de un colegio y durante 1977 y 1978 se detectaron numerosos problemas de salud entre la población, especialmente en los niños del colegio.

²¹ Ver nota 4.

8. Un gravamen que alcanza ciertos productos importados que utilizan en su producción químicos peligrosos para el medio ambiente (“Impuesto sobre ciertas sustancias importadas”) (26 USC (2013) § 4671).

- **Impuesto al petróleo**

El IP se encuentra regulado en la Sección 4611 del título 26 del Código de Estados Unidos (CEEUU) y su recaudación se destina a nutrir fondos de naturaleza ambiental. Si bien es un tributo no vinculado, nada impide que su recaudación sea afectada total o parcialmente a un destino específico.

Su hecho imponible está directamente relacionado con el petróleo, ya que alcanza: a) al petróleo crudo recibido en las refinerías de Estados Unidos, pagado por el operador de la refinería situada en el país; b) a los productos derivados del petróleo que ingresen al país para su consumo, utilización o almacenamiento, afrontado por la persona que ingrese el producto con tal fin, y al petróleo crudo utilizado en el país o exportado fuera de su territorio, que recaerá sobre la persona que use o exporte el petróleo crudo, siempre que antes de su utilización o exportación no haya sido gravada por ninguno de los supuestos anteriores (Subsecciones a), b.1) y d).

No se encuentran sujetas a este gravamen las instalaciones que utilicen el petróleo crudo utilizado para la extracción de gas de petróleo o gas natural (Subsección b.2).

Para calcular el monto por pagar hay que aplicar una doble tarifa que depende del destino de los fondos recaudados: una tarifa se destina a nutrir el FSP y la otra el FRDP (Subsección c.1). En el primer caso se abonan U\$S 9,7 centavos por barril (FSP) y en el segundo U\$S 8 o 9 centavos por barril, por el petróleo crudo importado o sus derivados ingresados antes del 1° de enero de 2017 o después del 31 de diciembre de 2016, respectivamente (FRDP) (Subsección c.2). Ambas tarifas se aplicaron hasta 1995 pero la correspondiente al FRDP fue reinstaurada a partir de

2005, y a raíz de una nueva renovación posterior²², expira el 31 de diciembre de 2017. Es por ello que hasta 1995 se aplicaron ambas tarifas; entre 1996 y 2001 no se aplicó ninguna de ellas y desde 2005 hasta 2017 solo se aplica la tarifa del FRDP.

- **Afectación de los fondos**

El FRDP, regulado en la Sección 9509 del Título 26 del CEEUU (26 USC (2013) § 9509) debe su creación en 1990 a la catástrofe ambiental producida en 1989 por el buque *Exxon Valdez* ante la imposibilidad de poder hacer frente rápidamente a los costos económicos que demandaba la emergencia ecológica. Este Fondo está conformado por diferentes recursos económicos (26 USC (2013) § 9509 (b), entre los cuales se encuentra el IP. Aquí es cuando se aprecia la vinculación que existe entre la recaudación de este Impuesto y la subsanación de los daños ambientales derivados del petróleo.

Los recursos de este Fondo podrán ser utilizados para el pago de una serie de gastos ambientales expresamente estipulados (26 USC (2013) § 9509 (c.1), pero siempre sujetos a una doble limitación (26 USC (2013) § 9509 (c.2). Por un lado, tenemos las “limitaciones positivas” que son de U\$S 1 millón (por cada incidente) y de U\$S 500 mil (por cada evaluación del daño ambiental y reclamos relacionados con cualquier incidente concreto). Por el otro, encontramos una “limitación negativa”, que implica que aun cuando se respeten las limitaciones positivas, el FRDP nunca podrá quedar conformado con menos de U\$S 30 mil, salvo que se trate de gastos de limpieza. No se puede autorizar ninguna compensación económica con recursos que no provengan del FRDP (26 USC (2013) § 9509 (e.2).

²² En una primera instancia el plazo de vigencia fue renovado hasta el 31 de diciembre de 2014 mediante la Ley de Incentivos Fiscales a la Energía de 2005 y posteriormente hasta el 31 de diciembre de 2017 con la Ley de Desarrollo y Extensión Energética de 2008.

- **Valoración crítica**

Actualmente el IP grava con U\$S 8 o 9 centavos al barril de petróleo crudo importado o sus derivados (Subsección c.2). Si consideramos que un barril de petróleo tiene aproximadamente 159 litros (42 galones), comprobamos que el monto que se debe pagar es de tan solo U\$S 0,050 o 0,056 centavos por litro, según el caso. No perdamos de vista que a fecha de hoy (mayo de 2015) el precio del barril de petróleo está cerca de los U\$S 64, uno de los niveles más bajos de los últimos años, con lo cual, la presión fiscal alcanza poco más del 1 % del precio del barril.

Podemos decir que el IP no es un tributo ambiental propiamente dicho, ya que un gravamen de este tipo requiere necesariamente desmotivar al contribuyente en la realización de actividades que afecten al medio ambiente. Si bien es cierto que el pago de U\$S 8 o 9 centavos por barril de petróleo (1 % de su precio total) implica encarecer, aunque sea mínimamente, el precio del petróleo, también es cierto que la presión fiscal es tan insignificante que en la práctica no genera un verdadero desaliento de conductas contaminantes para los sujetos obligados al pago.

El IP tiene una presión demasiado baja como para generar un verdadero cambio de conducta, a tal punto que si no fuera por la asignación de sus fondos a un destino ambiental sería muy difícil decir que este gravamen tuviera alguna relación con el medio ambiente (Milne, 2011a). Insistimos en que un tributo ambiental debe tener como principal finalidad desincentivar los daños al medio ambiente incentivando la adopción de tecnologías alternativas (Castello, 2006). La única relación ecológica de este gravamen es el destino de sus fondos, es decir que se encuentra dentro de lo que se denomina “impuestos ambientales impropios o amplios” (Da Silva, 2012, p. 4997).

Los gravámenes ambientales de los Estados Unidos son una importante vía de financiación de fondos ecológicos, cuyos recursos son imprescindibles para atender problemáticas ambientales, pero al no ser disuasorios, no son un buen ejemplo de tributos ecológicos (Fullerton, 1996). No basta con la mera sujeción de una actividad o bien contaminante para estar ante un tributo ambiental, sino que la presión tri-

butaria tiene que ser de una cuantía tal que al contribuyente no le dé prácticamente lo mismo agredir el medio ambiente que no hacerlo. Entendemos que aquí no se da esta situación. No estamos afirmando que este gravamen no reporte ningún beneficio para el medio ambiente; de hecho, tal es su importancia que si no existiese el Fondo que este impuesto ha ido nutriendo no se podría haber actuado con rapidez frente a la emergencia de los daños ambientales relacionados con el petróleo (Milne, 2011a)²³. Solo queremos dejar en claro que un impuesto como este no puede ser tratado como tributo ambiental²⁴.

Para finalizar esta parte podemos decir que, a pesar de no ser un tributo ambiental, la afectación ecológica del IP lo constituye en un instrumento eficaz para enfrentar los daños ambientales y económicos derivados del petróleo.

Brasil

A partir de 1988 Brasil incorporó en la Constitución Federal (CF) importantes herramientas de intervención estatal en la economía a través de las llamadas Contribuciones de Intervención en el Dominio Económico (CIDE) (Hamesses Melo Cunha & Silva Bezerra, 2011). Se trata de subespecies de las contribuciones especiales reguladas en el artículo 149 de la CF cuya finalidad es facilitar la intervención del Estado en el dominio económico vinculando los fondos recaudados a ciertas actividades de interés general²⁵. Entre estas contribuciones se encuentra aquella que afecta específicamente a los combustibles: la CIDE-C, cuyos requisitos fueron fijados mediante la reforma constitucional n° 33 de 2001 (art. 177, § 4º, CF).

²³ El objetivo de los tributos ambientales en los Estados Unidos estriba en recolectar fondos para fines ambientales (Fullerton, 1996).

²⁴ Criticando a este tipo de tributos Dias Soares (2001) afirma que “son tan ambientales como cualquier otro tributo que permita recolectar medios financieros para prosecución de la menada finalidad (políticas ambientales)” (pp. 292-293).

²⁵ Es un instrumento de intervención del Estado en la economía en la medida que persigue la reducción de los precios de los combustibles (Lyrio Pimenta, 2002).

- **Contribución de Intervención en el Dominio Económico sobre Combustibles**

La CIDE-C se originó en el marco de la reforma constitucional de 2001 mediante el dictado de las Leyes 10336²⁶ de 2001 y 10636 de 2002. Se trata de un tributo que tiene por objetivo intervenir en un sector muy concreto de la economía (Castello, 2006) para garantizar, entre otros fines, la defensa del medio ambiente mediante el desaliento del consumo de ciertos combustibles (Da Silva, 2012).

A diferencia del IP, que también alcanza a las actividades de exportación, la Contribución grava solo a la importación y comercialización del petróleo y sus derivados, gas natural y sus derivados y el alcohol etílico combustible (art. 1, Ley 10336), favoreciendo así a la industria local (Castello, 2006).

Igual que el IP, la Contribución prevé una asignación específica de los montos recaudados²⁷, pero en el caso de Estados Unidos la afectación solo está afectada a los desastres naturales derivados del petróleo, mientras que en Brasil la recaudación es destinada al pago de subsidios sobre precios del transporte de alcohol combustible, gas natural y derivados del petróleo; financiamiento de proyectos ambientales y financiamiento de programas de infraestructura de transportes (art. 1, Ley 10336).

El hecho imponible de la Contribución estriba en la importación y comercialización en el mercado interno de: a) gasolinas y sus derivados, b) diesel y sus derivados, c) querosenes, d) aceites combustibles, e) gas licuado de petróleo, f) alcohol etílico combustible (art. 3, Ley 10336). En ningún caso podrán gravarse las rentas sobre la exportación al exterior de los productos mencionados (arts. 149, § 2º, CF y 3, § 1º, Ley 10336).

²⁶ La Ley 10336 fue modificada por las leyes 10636 de 2002, 10833 de 2003, 10856 de 2004, 10866 de 2004, 10925 de 2004 y 11196 de 2005.

²⁷ La CIDE-C prevé el destino de su recaudación para el financiamiento de proyectos ambientales, es decir, para la protección ambiental (Ferraz, 2003).

Los contribuyentes son aquellas personas, físicas o jurídicas, que realicen actividades de producción, formulación o importación de los combustibles mencionados. Se consideran actividades de formulación las relacionadas con: a) la adquisición de derivados de hidrocarburos líquidos; b) la mezcla mecánica de derivados de dichos hidrocarburos; c) el almacenamiento de materias primas; d) la comercialización de gasolinas y diesel y de los restos de sus derivados (art. 2, Ley 10336). Asimismo, la normativa establece como responsable solidario al adquirente de la mercadería de procedencia extranjera, en el caso tratarse de una importación realizada por su cuenta y orden, por intermedio de una persona jurídica exportadora (arts. 11 y 12, Ley 10336). Están exentos los combustibles vendidos a una empresa comercial exportadora con el fin específico de exportarlos hacia el exterior (art. 10, Ley 10336).

El monto que se debe pagar por este gravamen dependerá de la aplicación de las siguientes alícuotas (cifras expresadas en reales brasileños - R\$): a) R\$860 por m³ (gasolinas y sus derivados); b) R\$390 por m³ (diesel y sus derivados); c) R\$92,10 por m³ (querosenes); d) R\$40,90 por tonelada (aceites combustibles); e) R\$250 por tonelada (gas licuado de petróleo, incluido el derivado del gas natural y la nafta); f) R\$37,21 por m³ (alcohol etílico combustible).

- **Afectación de los fondos**

Al tratarse de una contribución especial se trata de un tributo vinculado a una actividad estatal concreta, y es la Ley 10636 de 2002 la que determina los criterios de dicha vinculación (art. 1, Ley 10636), aunque siempre circunscripta a la CF (art. 177, § 4º, II) y la Ley 10336 (arts. 1 y 2, Ley 10636). A partir de ello existen tres grandes áreas a las que se afectan su recaudación: 1) el pago de subsidios sobre precios del transporte de alcohol combustible, gas natural y derivados del petróleo; 2) el financiamiento de proyectos ambientales; y 3) el financiamiento de programas de infraestructura de transportes (art. 1, Ley 10336). La norma se focaliza en la segunda y tercera finalidad.

En cuanto a los proyectos ambientales (segunda finalidad), la normativa establece específicamente las diferentes finalidades ecológicas a las

cuales pueden destinarse (art. 4, Ley 10636). Salvo el punto f), el resto de las finalidades pueden destinarse a la contaminación producida por los derrames de petróleo, especialmente el punto d), que habla de los instrumentos de planeamiento y protección de unidades de conservación costeras, marinas y aguas interiores.

Respecto a la tercera finalidad (financiamiento del transporte), la norma crea el Fondo Nacional de Infraestructura de Transporte (FNIT) (art. 10, Ley 10636), pero, a juzgar por sus objetivos (art. 6, Ley 10636), la aplicación de los recursos a los programas de infraestructura de transportes no presenta ninguna finalidad ambiental propiamente dicha.

En definitiva, salvo el caso de los proyectos ambientales, las otras dos áreas de afectación económica no tienen ninguna finalidad ecológica, y mucho menos relacionada con el petróleo. De hecho pueden llegar incluso a perjudicar al medio ambiente, ya que al subsidiar el precio del transporte o financiar programas de infraestructura de transporte se puede atentar contra el desincentivo del consumo de tales combustibles o apoyar económicamente a quienes contaminan.

- **Valoración crítica**

Dividiremos la evaluación crítica en dos grandes apartados: la naturaleza jurídico-tributaria de esta Contribución y la afectación de su recaudación.

En relación con su naturaleza jurídica, la CIDE-C grava con diferentes montos a ciertos productos naturales con propiedades energéticas. Si nos centramos en la gasolina, vemos que el tributo grava el m³ con R\$860, es decir que por un litro de gasolina se pagan R\$0,86 centavos. Estamos ante un verdadero tributo ambiental, ya que, a nuestro criterio, el monto es lo suficientemente significativo como para modificar las conductas contaminantes, especialmente si lo analizamos desde la gasolina, uno de los combustibles más utilizados.

A diferencia de lo que ocurre con el IP, la CIDE-C tiene en cuenta el nivel de contaminación de cada uno de los productos naturales gravados, de

manera que a mayor contaminación existe una mayor presión fiscal. A fin de respetar el principio contaminador-pagador es importante que los tributos ambientales reflejen el daño causado al medio ambiente individualizando la carga fiscal según el costo ambiental (Castello, 2006).

En definitiva, consideramos que la CIDE-C es un auténtico tributo ambiental²⁸, mediante el cual se desalientan conductas y se discriminan las alícuotas según el daño ambiental. Sus falencias se hallan en la afectación de su recaudación.

En cuanto a la afectación de su recaudación, encontramos por lo menos dos cuestiones controvertidas, una del ámbito ambiental y la otra del tributario.

Si nos abocamos al ámbito ambiental, hemos visto que la única área de afectación económica de esta Contribución que realmente se ajusta a la protección ambiental es la segunda (proyectos ambientales); pero no ocurre lo mismo con las otras dos, en las que lejos de proteger al medio ambiente se puede llegar a perjudicarlo.

Si nos enfocamos en el ámbito tributario, se advierte una tergiversación de la esencia fiscal de este tributo. Por un lado, es sabido que la recaudación de cualquier CIDE debe volcarse directamente al sector o grupo económico alcanzado por la intervención. Y en este sentido la doctrina coincide en que la CIDE-C refleja una grave incoherencia cuando financia programas de infraestructura de transportes, ya que “un determinado grupo estará sufriendo una presión fiscal... para que otro sector sea beneficiado, por ejemplo, financiando un programa de mejora del sistema ferroviario federal, beneficiando así el sector del transporte ferroviario” (Lyrio Pimenta, 2002, p. 121). Esto ha llevado a afirmar que esta utilización de la recaudación atenta contra la esencia de las contribuciones y los principios constitucionales de finalidad y proporcionalidad (Hamesses Melo Cunha & Silva Bezerra, 2011). Por otro lado, es reprochable que la recaudación se haya destinado a obje-

²⁸ Esta conclusión es avalada por la mayoría de la doctrina (Castello, 2006; Hamesses Melo Cunha & Silva Bezerra, 2011 y Da Silva, 2012).

tivos que no están ni si quiera previstos en la normativa, desvirtuando así su esencia como contribución especial y contraviniendo la propia CF. Concretamente, los fondos han sido destinados a costear gastos corrientes y generar superávit financiero. Ello llevó al procurador de la república a plantear una acción directa de inconstitucionalidad para que se declare la inconstitucionalidad de aquella desviación de la recaudación (Da Silva, 2012).

En definitiva, podemos decir que la afectación de los recursos de la CIDE-C tiene puntos más que criticables, ya que según la norma no todos los fondos se destinan a cuestiones ambientales y, además, últimamente la recaudación ni siquiera se destina a la afectación económica que estipula la propia normativa. Ello no implica que la Contribución deje de ser un tributo ambiental (mantiene su función disuasoria), pero sí que no es un instrumento útil para paliar los efectos contaminantes originados por derrames de petróleo.

Argentina

En este punto analizaremos el ICLGN. Elegimos este gravamen porque actualmente es el único en nuestro país que, a nuestro entender, es capaz de dar alguna solución al problema planteado. Este impuesto se encuentra regulado en el título III de la Ley 23966. Nuestro estudio versará únicamente sobre los combustibles líquidos (capítulo I), dejando de lado la imposición sobre el gas natural (capítulo II), ya que los primeros se relacionan directamente con las catástrofes producidas por derrames de petróleo.

- **Impuesto sobre Combustibles Líquidos y Gas Natural**

La normativa nacional establece un impuesto sobre la transferencia, a título oneroso o gratuito, de origen nacional o importado, de los siguientes productos: a) nafta sin y con plomo, hasta 92 RON²⁹; b) nafta sin y con plomo, de más de 92 RON; c) nafta virgen; d) gasolina natural;

²⁹ La sigla RON viene del inglés *Research octane number* y se refiere al número de octano de investigación, que representa el parámetro de medición de la energía del combustible.

e) solvente; f) aguarrás; g) gasoil; h) diesel oil y i) kerosene (arts. 1 y 4, título III, Ley 23966). El aspecto material del hecho imponible es muy similar al de la CIDE-C.

Los sujetos pasivos son: a) los importadores; b) las empresas que refinen o comercialicen combustibles líquidos y/u otros derivados; c) las empresas que produzcan, elaboren, fabriquen u obtengan productos gravados, directamente o a través de terceros; d) los titulares de las bocas de expendio de combustibles y de almacenamientos de combustibles para consumo privado, en el caso de gas licuado de uso automotor (art. 3, título III, Ley 23966). "Tratándose el impuesto sobre los combustibles de un impuesto al consumo... no cabe duda que el contribuyente de hecho es el consumidor final... por cuestiones de administración tributaria, el legislador previó que revistan el carácter de responsables tributarios..." (Ahumada, 1999, p. 1143).

Estamos ante un impuesto monofásico, diseñado para que incida en una sola de las etapas de su circulación, cuyo hecho imponible se perfecciona: a) con la entrega del bien, emisión de la factura o acto equivalente; b) con el retiro de los combustibles para el consumo, en el caso de los productos consumidos por los propios contribuyentes; c) en el momento de la verificación de la tenencia de los productos, en el caso de gas licuado de uso automotor y se trate de titulares de las bocas de expendio y almacenamiento de combustibles para consumo privado (art. 2, título III, Ley 23966). Al igual que la CIDE-C, pero a diferencia del IP, se beneficia a la industria nacional al no gravar las exportaciones (art. 7, título III, Ley 23966).

El monto por pagar se calcula aplicando la alícuota sobre la base imponible. La base imponible es el precio neto de venta que surge de la factura o documento equivalente a operaciones en régimen de reventa en planta de despacho y las alícuotas consisten en un porcentaje que dependerá del tipo de combustible: a) nafta con o sin plomo, hasta 92 RON: 70 %; b) nafta con o sin plomo, de más de 92 RON: 62 %; c) nafta virgen: 62 %; d) gasolina natural: 62 %; e) solvente: 62 %; f) aguarrás: 62 %; g) gasoil: 19 %; h) diesel oil: 19 % y i) kerosene: 19 % (art. 4, título III, Ley 23966).

- **Afectación de los fondos**

Como ocurría con el IP (Estados Unidos) y la CIDE-C (Brasil), los fondos del ICLGN (Argentina) son afectados a una actividad específica. Pero a diferencia de aquellos, en el impuesto argentino esta afectación es parcial y no tiene ninguna vinculación con la protección ambiental sino con la vivienda, ya que parte de su recaudación se destina al Fondo Nacional de la Vivienda (FONAVI). Concretamente, su recaudación se distribuye de la siguiente forma: para la nación un 29 %; para las provincias: un 29 % y para el FONAVI un 42 % (art. 19, título III, Ley 23966).

El FONAVI fue creado por la Ley 19929 de 1970 para recolectar recursos para disminuir el déficit habitacional y posibilitar el acceso a una vivienda digna de los sectores más vulnerables. Pero fue recién en 1972, con la Ley 21581, cuando se regularon sus actividades y se estableció que sus recursos debían ser destinados a financiar total o parcialmente la construcción de viviendas. La Ley 21581 establecía un financiamiento basado en aportes salariales, pero con la Ley 24464 de 1995 se reemplazó la integración vía salarios por otros recursos (art. 3, Ley 24464), entre los cuales se encuentra un porcentaje de ingresos provenientes del ICLGN.

La afectación parcial de los fondos del ICLGN al FONAVI nada tiene que ver con la protección ambiental. Los recursos son destinados a financiar la compra y/o construcción de viviendas, obras de urbanización, infraestructura, servicios y equipamiento comunitario y garantizar préstamos destinados a dicha finalidad (art. 6, Ley 24464).

- **Valoración crítica y propuestas**

El ICLGN grava a una serie de combustibles con alícuotas que van del 19 % al 70 %. Si nos centramos en las naftas de más 92 RON (las de uso más común³⁰), vemos que el tributo alcanza un porcentaje elevado del 62 % del precio neto de venta. No obstante, entendemos que en cual-

³⁰ La nafta súper de la compañía argentina YPF tiene 95 octanos y la premium 98 (<http://www.ypf.com/ProductosServicios/Sitio/auto-combustibles.html?C=productos-y-servicios>).

quiera de los porcentajes fijados por la norma existe una considerable sujeción fiscal. Creemos que el gravamen es lo suficientemente significativo como para modificar conductas contaminantes.

Igual que ocurre con la CIDE-C, pero a diferencia del IP, el tributo argentino también considera el nivel de contaminación de cada uno de los combustibles gravados. A mayor contaminación existe una mayor presión fiscal, respetando así el principio contaminador-pagador.

En definitiva, el ICLGN es un auténtico tributo ambiental, aunque sus fondos no tienen ninguna vinculación con la protección ambiental.

CONCLUSIONES

El sistema fiscal puede vincularse con el medio ambiente a través de diferentes grupos de medidas. Por un lado, tenemos a los tributos ambientales y beneficios fiscales ecológicos, desalentando o alentando la realización de actividades en contra o en favor del medio ambiente (Fiscalidad Ambiental propia o directa), y, por el otro, el destino ecológico de la recaudación (Fiscalidad Ambiental impropia o indirecta). Este simple pero útil esquema demuestra no solo que existe una estrecha vinculación entre el Derecho tributario y la protección ambiental, sino también que no todas las cargas fiscales relacionadas con el medio ambiente son tributos ambientales y que ello no garantiza eficacia a la hora de enfrentar los daños ambientales y económicos derivados del petróleo.

Esta última afirmación pudo ser comprobada a lo largo del trabajo a través del análisis comparativo de los tres gravámenes analizados. Por una parte, el IP no es un tributo ambiental, debido a su falta de eficacia para orientar la conducta de los administrados, no obstante la afectación ecológica de su recaudación lo erige como una medida eficaz para enfrentar los daños ambientales y económicos derivados del petróleo. Por otra parte, tanto la CIDE-C como el ICLGN son auténticos tributos ambientales, ya que ambas cargas mantienen una función disuasoria producto de su considerable presión fiscal. De todas maneras, la CIDE-C no es un instrumento del todo útil para paliar los efectos contami-

nantes originados por derrames de petróleo, ya que no todos los fondos se destinan cuestiones ambientales y, últimamente, la recaudación ni siquiera se destina a la afectación económica que estipula la propia normativa. Por su parte, el ICLGN no presenta directamente ninguna utilidad para paliar los efectos contaminantes originados por derrames de petróleo, ya que sus fondos no tienen ninguna vinculación con la protección ambiental.

A raíz de lo expuesto podemos decir que la Fiscalidad Ambiental propia o directa es el camino más adecuado y eficaz en la medida que persigamos desmotivar la realización de actividades petroleras contaminantes o motivar aquellas que son amigables con el medio ambiente y evitar dicha contaminación. Nos encontramos dentro de la fase de prevención y mitigación ambiental, ya que el daño ambiental no se ha producido sino que se intenta evitarlo a través de medidas fiscales ecológicas. De los tributos que analizamos entendemos que el ICLGN y la CIDE-C son los únicos que, por la presión fiscal que entrañan, cumplen esta motivación.

En cambio, la Fiscalidad Ambiental impropia o indirecta es la vía más específica y eficaz en la medida que pretendamos recaudar fondos para asignarlos a un destino ecológico ligado con la contaminación petrolera. Nos hallamos dentro de la fase de limpieza, recomposición y compensación ambiental. En este caso, a diferencia del párrafo anterior, ya no estamos ante tributos con fines extrafiscales sino meramente recaudatorios, pero con fondos que tienen un destino ecológico.

En este punto solo podríamos incluir al IP, ya que la CIDE-C no solo se aplica parcialmente a la contaminación del petróleo sino que además existen problemas que impiden dicha aplicación en la práctica. Todavía menos evidente es la utilidad del ICLGN, cuya recaudación se destina a finalidades ajenas a la contaminación producida por el petróleo (ni siquiera son ambientales).

Esta distinción no significa que estos dos grupos de medidas sean compartimentos estancos sino que puede haber (y es recomendable) una

acción complementaria entre ambas para afianzar la eficacia de las medidas adoptadas.

Pero más allá de esta posibilidad entendemos que si nos enfocamos en la fase de limpieza, recomposición y compensación ambiental la acción complementaria no es solo recomendable sino necesaria a partir del principio contaminador-pagador. Si hablamos de recaudar fondos para aplicarlos a la contaminación petrolera, estos deberían provenir de una carga directamente relacionada con la actividad petrolera. Es cierto que los fondos podrían provenir de cualquier tributo (*v.g.* Impuesto a la renta), pero según el principio contaminador-pagador es preciso que los recursos económicos sean aportados por los sujetos directamente vinculados con la generación de los daños ambientales producidos, en este caso, por la actividad petrolera³¹. Esto no implica que la Fiscalidad Ambiental impropia o indirecta requiera el desaliento de conductas, pero sí que quienes afronten el pago de tributo sean los agentes contaminantes relacionados con un daño ambiental concreto, exista o no tal desaliento.

La experiencia fiscal de otros países evidencia ciertas confusiones conceptuales, teleológicas y prácticas que nos dan pie para ofrecer algunas propuestas. Por un lado, tenemos el caso de Estados Unidos, que regula satisfactoriamente al IP pero que lo considera un tributo ambiental cuando, a nuestro juicio, es un tributo recaudatorio con fondos ambientales (confusión conceptual). Por otro lado, encontramos el caso de Argentina, que no termina de realizar una adecuada relación de medios y fines, debido a que los fondos no se destinan a cuestiones ambientales a pesar de que su hecho imponible está directamente ligado a ellas (confusión teleológica). Finalmente, tenemos el caso de Brasil, que si bien destina parte de la recaudación a cuestiones ambientales, debido a desvíos inconstitucionales de los fondos todo queda reducido prácticamente a la nada (confusión práctica).

³¹ En este sentido se pronuncia Castello (2006). Asimismo, se afirma que los tributos ambientales comportan un importante paso hacia la implementación del principio contaminador-pagador. Un ejemplo de ello es el Impuesto de Estados Unidos sobre los productos químicos que agotan la capa de ozono por el que se estipulan las alícuotas de tales productos según el nivel de contaminación (Milne, 2011b).

En definitiva, si de prevenir y mitigar se trata, proponemos los tributos ambientales cuya presión fiscal no deje indiferente a los sujetos vinculados con las actividades petroleras (incluidos los exportadores)³². Si de conseguir fondos para limpiar, recomponer o compensar se trata, optamos por los tributos que más allá del grado de presión fiscal afecte a todos los sujetos vinculados con cualquier actividad petrolera (incluidos los exportadores) destinando la totalidad o mayoría de su recaudación a la limpieza, recomposición o compensación de daños petroleros.

BIBLIOGRAFÍA

- Ahumada, H. (1999). Combustibles líquidos - cuestiones de política regulatoria, impositiva y de competencia. *La Ley*, 1999-B, 1143-1159.
- Ataliba, G. (2002). *Hipótese de incidência tributária*. San Pablo: Malheiros.
- Baade, H., Herzog, P. & Wise, E. (1998). *Comparative Law*. New York: Foundation Benjamin, A. H. (2004). Direito ambiental no Brasil e nos Estados Unidos. *Revista da Universidade Federal de Rio Grande do Sul* (agosto), 5-21.
- Buñuel González, M. & Herrera Molina, P. (2003). Modelo de Código Tributario Ambiental para América Latina. Instituto de Estudios Fiscales; Doc. 18/03 y Universidad Complutense de Madrid, 1-80.
- Castello, M. G. (2006). Contribuição de intervenção no domínio econômico sobre os combustíveis: um superfund brasileiro? *Revista de Direito Ambiental*, 44 (octubre/diciembre), 79-111.
- Costa, R. H. (2002). Tributación ambiental. En V. Passos de Freitas (Dir.), *Derecho ambiental en evolución* (pp. 300-310). Curitiba, Brasil: Juruá.
- Da Silva, D. A. (2012). Tributos verdes: proteção ambiental ou uma nova roupagem para antigas finalidades? *Revista Instituto de Direito Brasileiro*, año 1, 8, 4993-5023.
- De Souza, J. & Snape, J. (2000). Environmental tax proposals: analysis and evaluation. *Environmental Law Review, Lewis & Clark Law School*, 2, 74-101.
- Dias Soares, C. A. (2001). *O imposto ecológico: contributo para o estudo dos instrumentos econômicos de defesa do ambiente*. Coimbra: Coimbra Editora.
- Fantozzi, A. (1998). *Diritto tributario*. Torino: Utet.

³² Recordemos que están excluidos en los casos de Argentina y Brasil.

- Ferraz, R. (2003). Tributación e meio ambiente: o *green tax* no Brasil. *Revista de Direito Ambiental* (Revista dos Tribunais), año 8, 31(julio/sept.),1-5.
- Fullerton, D. (1996). Why have separate environmental taxes? *Tax Policy and the Economy*, 10, 33-70.
- Hamesses Melo Cunha, D. & Silva Bezerra, M. (2011). CIDE - Combustíveis: tributação indutora e desenvolvimento econômico e ambiental. *Revista Direito e Desenvolvimento*, año 2, 2 (julio/diciembre), 311-323.
- Leben, C. (1996). Vers un droit international des catastrophes. En D. Caron & C. Leben (Eds.), *Les aspects internationaux des catastrophes naturelles et industrielles*, Centre d'Étude et de Recherche de Droit international et des Relations internationales (pp. 15-86). Dordrecht (Holanda): Martinus Nijhoff Publishers.
- Leben, C. (2001). Vers un droit international des catastrophes. En D. Caron and C. Leben (Eds.), *The International Aspects of Natural and Industrial Catastrophes* (31-91). La Haya (Suiza): Martinus Nijhoff Publishers.
- López Espadafor, C. M. (2007). La protección del medio ambiente y el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica. *Nueva Fiscalidad*, 1, 47 y 48.
- Lyrío Pimenta, P. R. (2002). *Contribuições de intervenção no domínio econômico*. San Pablo: Dialética.
- Magadán Díaz, M. & Rivas García, J. (2004). *Fiscalidad y medio ambiente en España*. Oviedo: Septem Ediciones.
- Milne, J. E. (2011a). Environmental taxation in the US: the long view. *Environment al Law Review, Lewis and Clark Law School*, 15 (2), 417-449.
- Milne, J. E. (2011b). Environmental taxation in the Unites States: restrospective and prospective. En R. Cullen, J. Vanderwolk & Y. Xu (Eds.), *Green taxation in East Asia* (pp. 113-140). Cheltenham, USA: Edward Elgar Publishing.
- Momo, L. & Sasovsky, I. (2011). El uso extrafiscal de los tributos. *Periódico Económico Tributario*, 5 (abril), 1-4.
- Pimenta, C. R. & Lopes, C. M. (2006). Os limites da tributação ambiental um estudo empírico do crédito fiscal à defesa e proteção ambiental em Portugal. *Fiscalidade*, 13 (25), 60-79.
- Prieto Pinilla, H. (1994). Fuentes del derecho tributario. *Revista de Derecho* (Universidad del Norte, Barranquilla, Col.), 18, 99-115.
- Salassa Boix, R. (2013). La finalidad extrafiscal de los tributos. Algunas notas sobre los tributos medioambientales. En E. Arroyo (Dir.), *Temas de Derecho tributario* (pp. 143-166). Córdoba (Argentina): Ciencia, Derecho y Sociedad.

- Schindel, A. (2003). Concepto y especies de tributos. En García Belsunce (Dir.), *Tratado de tributación* (pp. 2003, 567). Buenos Aires (Argentina): Astrea.
- Valdés Costa, R. (1996). *Curso de Derecho Tributario*. Bogotá: Depalma - Temis-Marcial Pons.
- Vaquera García, A. (1999). *Fiscalidad y medio ambiente*. Valladolid: Lex Nova;
- Velásquez Muñoz, C. (2002). Financiación de la gestión ambiental en Colombia. El caso de la tasa. *Revista de Derecho* (Universidad del Norte, Barranquilla, Col.), 18, 151-171.