

# 5

## EL SISTEMA FISCAL COMO ALTERNATIVA FRENTE A LA RECOMPOSICIÓN DE DAÑOS POR DERRAMES DE PETRÓLEO<sup>1</sup>

Rodolfo Salassa Boix (\*)

Magdalena García Elorrio (\*\*)

Universidad Nacional de Córdoba, CONICET

### RESUMEN

El trabajo se focaliza en la gestión pública vinculada con los daños ambientales de incidencia colectiva derivados de derrames de petróleo y, en base a un planteo dogmático del Derecho, el objetivo es identificar las principales debilidades del sistema normativo-institucional argentino en materia de recomposición de tales daños y examinar si un tributo sobre el petróleo y sus derivados puede constituir una medida adecuada para garantizar la recomposición ambiental, definiendo la manera de instrumentar esta medida en la normativa argentina. A raíz de ello, se proponen dos modificaciones al Impuesto sobre Combustibles Líquidos y Gas Natural de Argentina, sobre el hecho imponible y el destino de su recaudación, y una medida complementaria que implica la aplicación conjunta de instrumentos educativos que concienticen acerca de los daños ecológicos que produce el petróleo e informen sobre la aplicación específica de fondos públicos para enfrentarlos.

### PALABRAS CLAVE:

medio ambiente, restauración ambiental, derrames de petróleo, fiscalidad ambiental.

### ABSTRACT

The paper focuses on public management concerning collective incidence environmental damages derived from oil spills and, based on a legal dogmatic vision, the objective is to identify the main weaknesses of the Argentine legal-institutional system in terms of restoration of those damages and to examine whether taxation on petroleum and its derivatives may constitute an appropriate measure to ensure the environmental restoration, defining the way to implement this measure in the Argentine Law. As a result, we propose two changes on the Tax on Liquid Fuels and Natural Gas of Argentina (chargeable event and tax burden) and complementary measures involving joint implementation of educational tools to make aware the population about ecological damages derived from oil spills and to report on the specific application of public funds to face them.

### KEY WORDS:

environment, oil spill, ecological restoration, environmental taxation.

(\*) E-mail: rodolfoboix@gmail.com

(\*\*) E-mail: magdalenagarcia.e@gmail.com

RECEPCIÓN: 04/02/15

ACEPTACIÓN FINAL: 09/06/15

## 1 INTRODUCCIÓN

Las consecuencias ambientales de la contaminación por hidrocarburos constituyen una realidad compleja de abordar en el campo jurídico. Por un lado, la explotación, exploración y el transporte del petróleo son actividades necesarias y vitales para el funcionamiento de la sociedad, las cuales, hasta tanto se consoliden otras fuentes de energía, no son factibles de ser prohibidas. Por el otro, constituyen actividades *ultra* peligrosas que encierran un riesgo probable de daño catastrófico a gran escala, que debe ser evitado. Estos extremos de apariencia irreconciliable encuentran su punto de equilibrio en la regulación de tales actividades mediante sistemas de prevención, reparación civil, limpieza, mitigación, recomposición<sup>2</sup> y compensación de los daños producidos por derrames de esta naturaleza, incluyendo la sanción administrativa o penal de los responsables.

Sin desconocer que las políticas públicas en materia ambiental deben centrarse principalmente en la prevención de los daños debido a su posible irreversibilidad, este trabajo pone el foco de análisis en la dimensión *ex post facto* y limita su estudio al funcionamiento del sistema<sup>3</sup> normativo-institucional de recomposición de daños ambientales en casos de derrame de petróleo. La delimitación de nuestro abordaje se basa en el hecho que el

funcionamiento estos sistemas vienen siendo el eje central de los debates en torno a la eficacia de la regulación en esta materia (Osofsky, 2012–2014). En el plano transnacional,<sup>4</sup> la contaminación causada por petróleo en casos como Texaco (actualmente Chevron), en Ecuador (1992–2015), o Deepwater Horizon de British Petroleum (conocido como el derrame BP), en el Golfo de México (2010–2015), han puesto en evidencia la debilidad de los sistemas de recomposición previstos y la necesidad de su reformulación (Oosterveen, 2011). En el primer caso, la controversia en torno al daño ambiental lleva más de 20 años de conflicto. En el segundo, el tope de compensación legal exigible conforme el régimen aplicable alcanzaba a cubrir sólo un pequeño porcentaje de los daños reales. La cobertura de aquéllos estuvo sujeta a la «voluntad» de la empresa y no a la existencia de un marco legal acorde a la catástrofe (más de 28 billones fueron pagados a diciembre de 2014).<sup>5</sup> En el plano nacional, los derrames de petróleo en el Municipio de la Magdalena en 1999 (Provincia de Buenos Aires)<sup>6</sup> y en Caleta Córdova en 2012 (Chubut) también han puesto de manifiesto la imperiosa necesidad de examinar el sistema de recomposición vigente en Argentina. Más aún considerando que en ambos casos el Estado firmó acuerdos de desistimiento de las acciones judiciales de remediación a cambio de una suma de dinero no necesariamente afectada a la recomposición del medio ambiente dañado.

Acotando nuestro estudio al ámbito nacional del problema, el objetivo del presente artículo es identificar las principales *debilidades* del sistema normativo–institucional argentino en materia de recomposición en caso de daños ambientales de incidencia colectiva derivados de derrames de petróleo en el mar o agua dulce, y examinar si un tributo sobre el petróleo y sus derivados puede o no constituir una medida adecuada para garantizar la recomposición ambiental y, en su caso, definir cómo podría instrumentarse esta medida en el sistema normativo e institucional argentino. En este sentido, el trabajo no tiene por fin analizar comparativamente las distintas medidas y/o instrumentos que componen el sistema normativo–institucional en términos de mayor o menor *eficacia*, sino reflexionar acerca de otro mecanismo *complementario* a los ya existentes (Morales Lamberti, 2005).

Con respecto a la categoría de daños ambientales a la cual se circunscribe el presente trabajo, es importante efectuar la distinción entre daño ambiental individual y daño ambiental de incidencia colectiva según los derechos y/o intereses vulnerados (Cafferatta, 2009). El daño ambiental individual alcanza la reparación civil<sup>7</sup> de los daños personales (integridad, salud), patrimoniales (propiedad privada) y económicos (turismo), ocasionados a través del am-

biente o con motivo del daño al ambiente a una persona (Morales Lamberti, 2005). Mientras que en el caso del daño ambiental colectivo, además de las obligaciones de limpieza y mitigación, el eje central de la respuesta normativa–institucional está dado por la recomposición del medio ambiente dañado que consiste en volver las cosas al estado anterior y, en caso de no ser posible, la compensación sustitutiva. El presente artículo se limita a la última categoría de daños ambientales.

En cuanto al aspecto metodológico, el trabajo se construyó en base a una visión esencialmente dogmática del Derecho. De esta manera, la meta fue comprender primero 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 llevó adelante 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 y la segunda, de tipo hermenéutica, que consistió en la interpretación de la información recopilada mediante la teoría de la argumentación.

A partir de los objetivos propuestos el trabajo se ocupa de cinco cuestiones. En primer lugar, y a los fines de brindar un marco general se realiza una descripción de las principales medidas normativas e institucionales del sistema argentino para responder al daño ambiental de incidencia colectiva por derrames de petróleo. En segundo lugar, se analizan las principales debilidades del sistema en materia de recomposición ambiental. En tercer lugar, se desarrollan ciertas nociones básicas sobre la tributación al petróleo para evaluar la posibilidad de utilizar este instrumento fiscal como una alternativa jurídica para enfrentar la mencionada recomposición. En cuarto lugar, se realiza un estudio comparativo de tres tributos al petróleo regulados por diferentes países a partir tres criterios de análisis: hecho imponible, afectación de fondos y presión fiscal.<sup>8</sup> La idea contrastar en la práctica las nociones teóricas del punto anterior y detectar las virtudes y falencias de estas cargas para estar en mejores condiciones de brindar una revisión del sistema fiscal argentino. Finalmente, en las conclusiones se efectúa una propuesta concreta sobre las características que debe tener un tributo al petróleo para constituir una medida adecuada para el fin perseguido y la manera de incorporarlo al Derecho argentino.

## 2 ESQUEMA NORMATIVO–INSTITUCIONAL DE RECOMPOSICIÓN FRENTE A LOS DAÑOS AMBIENTALES POR DERRAMES DE PETRÓLEO

La limpieza y mitigación de los daños derivados de derrames de petróleo en aguas navegables de jurisdicción argentina es una tarea que, según la normativa vigente (Leyes 18398 de 1969 y 22190 de 1980), le corresponde a la Prefectura Naval Argentina (PNA).<sup>9</sup> Sin embargo, en los casos donde los responsables del hecho contaminante han sido fácilmente identificados, el Estado puede limitar su intervención a tareas de supervisión y control respecto de las tareas de limpieza y mitigación a cargo del operador privado responsable. En efecto, cuando la limpieza es realizada por el propio Estado, éste tiene derecho a repetir los costos del operador responsable.<sup>10</sup>

En materia de recomposición ambiental,<sup>11</sup> la Constitución Nacional (CN) prevé que el daño ambiental genera «*prioritariamente* la obligación de recomponer, según lo establezca la ley»<sup>12</sup> y le otorga facultades a la Nación para dictar una norma de presupuestos mínimos al respecto. Esta disposición es acorde con el artículo 124 de la CN que prevé que «corresponde a las provincias el dominio originario de los recursos naturales existentes en su *territorio*». Los presupuestos mínimos en materia de *recomposición* ambiental han sido fijados en la Ley 25675 de 2002 que reconoce entre los fines de la política ambiental nacional, el de asegurar la «recuperación y mejoramiento de la calidad de los recursos ambientales (...) en la realización de las diferentes actividades antrópicas».<sup>13</sup> Esta norma determina que «el generador de efectos degradantes del ambiente, actuales o futuros, es responsable de los costos de las acciones preventivas y correctivas de recomposición»<sup>14</sup> y que «el que cause el daño ambiental será objetivamente responsable de su *restablecimiento* al estado anterior a su producción».<sup>15</sup> El daño ambiental se define como «toda alteración relevante que modifique negativamente el ambiente, sus recursos, el equilibrio de los ecosistemas, o los bienes o valores *colectivos*».<sup>16</sup> De esta forma, la Ley 25675 establece la distinción entre los daños colectivos al medio ambiente o daños al ambiente *per se* y los daños a derechos subjetivos de las personas *en relación* al daño ambiental.

Con respecto a las medidas específicas de política ambiental destinadas a garantizar la recomposición ambiental, la Ley 25675 incorpora el seguro ambiental obligatorio (SAO)<sup>17</sup> al decir que «toda persona física o jurídica, pública o privada, que realice actividades *riesgosas para el ambiente*, los ecosistemas y sus elementos constitutivos, deberá contratar un seguro de cobertura con entidad suficiente para garantizar el financiamiento de la recomposición del daño que en su tipo pudiere producir».<sup>18</sup> Las actividades *riesgosas* alcanzadas

por el SAO han sido detalladas en la Resolución 177/2007 (y modificatorias) de la Secretaría de Ambiente y Desarrollo Sustentable de la Nación (SAyDS) en su carácter de autoridad de aplicación de la Ley 25675. Entre las actividades referidas se incluyen varias relacionadas a la industria de petróleo como las refinerías de hidrocarburos, los oleoductos, gasoductos y poliductos, los establecimientos de expendio de combustibles, la prospección, exploración y explotación; al abandono, cierre y post cierre hidrocarburífero y a los depósitos de hidrocarburos. La exigibilidad del SAO en este tipo de actividades está supeditada a que se alcance un nivel de complejidad ambiental específico que se calcula mediante una compleja fórmula que tiene en cuenta varios factores (riesgo, rubro, localización, etcétera).

Con respecto a los tipos de SAO, mencionados en el artículo 22 de la Ley 25675, el Decreto Nacional 1638/2012<sup>19</sup> especifica que se trata de un Seguro de Caución por Daño Ambiental de Incidencia Colectiva (SC) o Seguro de Responsabilidad por Daño Ambiental de Incidencia Colectiva (SR).<sup>20</sup> El SC opera como una garantía al Estado (asegurado) de que el eventual daño será recompensado por quien realiza la actividad riesgosa. Mientras que en el SR, el asegurado es quien realiza la actividad riesgosa respecto de la cual el seguro cubrirá los gastos. En este último caso, el Estado es un tercero con derecho exclusivo a reclamo, pero no es el asegurado. Con respecto a la finalidad de las coberturas, en el mismo Decreto se establece que tienen por «objeto garantizar el financiamiento de la recomposición del daño ambiental de incidencia colectiva causado en forma accidental, independientemente de que se manifieste en forma súbita o gradual» y se considera *daño ambiental* a todo aquél que implica «un riesgo inaceptable para la salud humana, o la destrucción de un recurso natural o su deterioro abusivo». En relación a ello, el cálculo de la prima del seguro se efectúa mediante una Situación Ambiental Inicial (SAI) elaborada por el asegurador.<sup>21</sup>

Para los supuestos en que la recomposición no sea técnicamente posible, la Ley 25675 incorpora el Fondo de Compensación Ambiental (FCA) destinado a «garantizar la calidad ambiental, la prevención y mitigación de efectos nocivos o peligrosos sobre el ambiente, la atención de emergencias ambientales; asimismo, a la protección, preservación, conservación o compensación de los sistemas ecológicos y el ambiente».<sup>22</sup> También se faculta a las Provincias a afectar dicho fondo a «sustentar los costos de las acciones de restauración que puedan minimizar el daño generado». Otra de las medidas de política ambiental destinada a garantizar la recomposición ambiental es el fondo de restauración ambiental voluntario que prevé el artículo 34 de la Ley 25675.

A través de esta medida se intenta incentivar a los operadores de actividades riesgosas para que integren fondos voluntarios para aquellos supuestos en que los daños excedan el monto de la póliza de los SAO.

### 3 PRINCIPALES DEBILIDADES DEL SISTEMA DE RECOMPOSICIÓN AMBIENTAL

#### 3.1 LA INCAPACIDAD ECONÓMICA Y TÉCNICA DE LAS ASEGURADORAS

La primera debilidad que se ha puesto de manifiesto en la utilización de los SAO en Argentina ha sido la falta de reglas que garanticen la capacidad técnica y económica de las aseguradoras para enfrentar las consecuencias de siniestros derivados de actividades riesgosas. Se trata de una debilidad respecto a la implementación de los SAO de carácter general que afecta a todas las actividades riesgosas y no sólo a las vinculadas al derrame de petróleo. La incertidumbre respecto a esta cuestión ha llevado a la judicialización de las normas dictadas a los fines de la reglamentación y consecuente implementación de los SAO. Con fecha 29/01/2013 una sentencia de la Sala Contenciosa n° 2 de la Cámara Federal confirmó un pedido de medida cautelar en favor de la «Fundación Medio Ambiente» y reiteró la suspensión del Decreto Nacional 1638/2012 y la Resolución 37160/12 de la Superintendencia de Seguros de la Nación (SSN). Ambas disposiciones fijaban las condiciones generales y particulares de los SAO. En la sentencia se reiteró que se debía exigir a las aseguradoras «previo a la emisión o comercialización de pólizas —en los términos del artículo 22 de la Ley General del Ambiente— la *conformidad ambiental* otorgada por la SAyDS, y que se haya acreditado la capacidad técnica para remediar, mediante contratos suscriptos con operadores debidamente habilitados». <sup>23</sup> Sin embargo, en un fallo reciente de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN) se dejó sin efecto la decisión mencionada y se solicitó el dictado de una nueva sentencia. <sup>24</sup> Principalmente, se consideró que la decisión de la Cámara había sido arbitraria. Conforme lo expresa la página web oficial de la SSN, la situación judicial se mantiene irresuelta hasta la fecha a la espera del cumplimiento de la sentencia de la CSJN. En este marco, y con el objeto de evitar que el proceso de implementación de los SAO se vea obstaculizado, la SAyDS ha dictado la Resolución 999/2014 en la que se establece la obligación de la Conformidad Ambiental (CA) es previa a la aprobación de la póliza. Más allá de esta deficiencia jurídica que ha intentado salvar la SAyDS en su reciente Resolución, subsiste una debilidad de orden práctico dada por la existencia de un mercado reducido de empresas que ofrecen el SAO (Pesce

y Vigier, 2012). Se ha sostenido que el cálculo de la tasa de siniestralidad en los supuestos de daño ambiental «generan un alto grado de incertidumbre que lleva a las compañías aseguradoras a retirarse del mercado ambiental» (Ramírez, 2008:144).

### 3.2 LA IMPROCEDENCIA DEL SEGURO AMBIENTAL OBLIGATORIO

El restringido alcance de las actividades petroleras que están incluidas en las resoluciones de SAyDS también resulta una debilidad que puede incidir directamente en la recomposición ambiental por derrames de petróleo. Según la Resolución 1398/2008 de SAyDS «las instalaciones fijas correspondientes a las actividades extractivas de *petróleo*, continentales o en plataforma submarina, las terminales portuarias y los conductos, ductos y poliductos que transporten materiales peligrosos fuera del predio de la instalación, *serán objeto de tratamiento mediante una norma especial*». <sup>25</sup> Estas actividades no han sido aún reguladas. Tampoco se ha incluido el transporte marítimo de petróleo por buque en ninguna de las resoluciones de SAyDS.

Aún cuando la normativa en materia de autorización de pólizas no se encontrase suspendida y la totalidad de actividades riesgosas en materia petrolera tuviesen alcanzadas por el SAO, subsisten otros problemas. Del funcionamiento de esta garantía financiera se advierte que la intervención de la aseguradora está supeditada a la determinación del sujeto responsable y a la suma asegurada en el contrato. En este sentido, salvo que proceda la responsabilidad solidaria prevista en la Ley 25675 o que exista un fondo de restauración voluntario, los casos de contaminación difusa no están alcanzados por los SAO. Tampoco aquellos casos donde el monto de recomposición es mayor a la suma asegurada. En este último caso el responsable del daño ambiental debe responder con su patrimonio, salvo insolvencia.

### 3.3 DESISTIMIENTO DE LAS ACCIONES DE RECOMPOSICIÓN VS. ACUERDOS ECONÓMICOS NO DESTINADOS A LA RECOMPOSICIÓN

Otra de las principales debilidades del sistema de recomposición se observa en la práctica gubernamental que consiste en la celebración de acuerdos entre el Estado provincial o municipal y la empresa responsable del derrame de petróleo. Se trata de acuerdos que persiguen el desistimiento de las acciones judiciales de remediación instauradas en contra de la empresa a cambio de una suma de dinero no necesariamente afectada a la recomposición de los daños causados por el responsable. En términos estrictos, esta debilidad se asocia más a una deficiencia en el uso del sistema previsto que a una falencia



*estructural* del sistema en sí. La CN es clara al sostener que la recomposición debe hacerse «según lo establezca la ley» y no según la voluntad del Estado y el responsable. Más aún cuando lo que está en juego no son los derechos individuales de eventuales damnificados sino intereses colectivos concretos como el medio ambiente y sus recursos naturales.

El caso del derrame de petróleo en el Municipio de Magdalena es un claro ejemplo de la debilidad recién señalada. Transcurridos 10 años de litigio sin lograr la remoción del hidrocarburo remanente, la remediación del medio ambiente dañado y la efectivización de la compensación a los afectados, el gobierno municipal celebró en 2009 un acuerdo económico con la empresa Shell Capsa. En el texto del Acuerdo el Municipio se comprometió a desistir de todas las acciones legales instauradas contra Shell a cambio del pago efectivo de 9,5 millones de dólares. Según reza el mismo Acuerdo, la transacción realizada entre las partes no implica «reconocimiento de responsabilidad alguna en los hechos que dieron lugar a los procesos» y el monto de dinero entregado no se entrega en concepto de compensación de los daños sino para financiar proyectos de desarrollo socio-económico que nada tienen que ver con las zonas perjudicadas por el accidente. La afectación de los fondos alcanza el diseño de un plan de explotación integral en materia turística y de esparcimiento, el diseño de un parque industrial y de un programa de tratamiento de los residuos sólidos domiciliarios generados (Cláusula 9ª). Asimismo, se establece que el «pago se considerara total y definitivo de los reclamos incoados en los autos judiciales» (Cláusula 3ª), por lo que la conexión entre los pagos y reclamos es evidente.<sup>26</sup> La validez de este acuerdo hoy en día está siendo evaluada en sede judicial debido a la interposición de un planteo de nulidad.<sup>27, 28</sup>

El reclamo por recomposición de daños ambientales<sup>29</sup> en el caso de Presidente Illía<sup>30</sup> se resolvió recientemente en idénticos términos<sup>31</sup> entre la Provincia de Chubut y el operador privado (Naviera SA). Conforme se desprende del texto del acuerdo plasmado en el Decreto Provincial 701/14, Chubut se comprometió a desistir todas las acciones judiciales y administrativas contra la empresa (art. 2) a cambio del pago de 5 millones de dólares. Respecto al destino de los fondos se pactó que sean «destinados a la realización de obras de infraestructura en la Ciudad de Comodoro Rivadavia, lo cual redundará en un beneficio directo para los habitantes de las zonas afectadas»,<sup>32</sup> pero no necesariamente empleados para la recomposición ambiental. Al igual que en caso del Municipio de Magdalena, en el Acuerdo se aclara que su firma no implica reconocimiento de responsabilidad por parte de la empresa privada.

## 4 LA TRIBUTACIÓN SOBRE EL PETRÓLEO Y SUS DERIVADOS COMO UN MECANISMO COMPLEMENTARIO

Lo primero que debemos señalar es que el petróleo es un *combustible líquido* natural oleaginoso e inflamable, constituido por una mezcla de hidrocarburos que se extrae de lechos geológicos continentales o marítimos. Mediante operaciones de destilación y refinado se obtienen de él distintos productos utilizables con fines energéticos o industriales y se conocen como *productos derivados del petróleo*.<sup>33</sup> De manera que el término «combustible» es más amplio, ya que comprende a toda sustancia natural o artificial, en estado sólido, líquido o gaseoso que, combinada con el oxígeno, produce una reacción química con desprendimiento de calor.<sup>34</sup> Una de las clasificaciones más conocidas de los combustibles es la que se basa en su estado físico. A partir de allí podemos encontrar combustibles: a) *sólidos*: naturales y elaborados; b) *Líquidos*: natural (petróleo) y elaborados (gasolinas, diesel, alcohol, querosene, entre otros) y c) *Gaseosos*: natural y elaborados. El presente trabajo se focaliza en el petróleo, como *combustible líquido natural*, y en sus derivados, como *combustibles líquidos elaborados*.

La finalidad es uno de los criterios utilizados para clasificar a cualquier tipo de tributo, incluyendo a los que recaen sobre el petróleo; a partir de allí encontramos dos finalidades principales: la recaudatoria/fiscal y la ultrafiscal. Los gravámenes con fines ultrafiscales<sup>35</sup> conviven armónicamente con aquéllos que tienen un propósito eminentemente recaudatorio, dentro de tales fines se encuentra la conservación del medio ambiente. Este último objetivo es la esencia de los tributos ambientales.<sup>36</sup> Estas dos finalidades no son ajenas a la tributación que incide sobre el petróleo, ya que éste se puede gravar con el único objetivo de obtener recursos o para proteger al medio ambiente respecto de los perjuicios ecológicos derivados de la actividad petrolera. En este punto nos avocaremos a la segunda variante.

Definimos a 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; 2014b). Al tratarse de la contaminación derivada del petróleo, la conducta y los bienes contaminantes estarán relacionados con la utilización de este combustible.

De esta definición subyacen las notas características de todo tributo ambiental: 1) Más allá de su finalidad ultrafiscal se trata de auténticos *tributos*; 2) Su finalidad principal consiste en el *desaliento* de conductas contaminantes y

la secundaria en la obtención de recursos;<sup>37</sup> de manera que nunca se despoja al gravamen de su finalidad recaudatoria que sólo se ve eclipsada por el objetivo primordial. Es extremadamente complicado brindar un parámetro objetivo concreto para determinar cuál debe ser la presión fiscal necesaria para influir en la actitud de los contribuyentes. Para ello es necesario realizar un estudio de campo que permita comprobar en cada caso concreto si un tributo modificó realmente la conducta de los destinatarios. No obstante, la *presión fiscal* nos puede dar algunos indicios aproximados. 3) Ningún tributo puede tener naturaleza *sancionatoria* (Varona Alabern, 2010), ya que la sanción presupone la comisión de una infracción pero la obligación de pagar un tributo la realización del hecho imponible, el cual nunca puede asimilarse a una infracción. 4) Los tributos con fines ultrafiscales no dependen, para considerarse tales, del destino de los fondos. Ello no quiere decir que no sea posible encontrar tal aplicación, que incluso es loable,<sup>38</sup> pero no es un requisito esencial. En definitiva, la ultrafiscalidad se encuentra sólo en el *desaliento* de conductas.<sup>39</sup>

Para entender la última característica es necesario recurrir a otra clasificación que se suele aplicar a los tributos, aunque en esta oportunidad basada en la existencia o no de una actividad o servicio estatal relacionado con su pago; a partir de allí se puede hablar de tributos *vinculados* (tasas y contribuciones especiales) y *no vinculados* (impuestos).<sup>40</sup> En el caso de los tributos ambientales vinculados deben ligar su recaudación a una *actividad pública ecológica* (Da Silva, 2002). Esta necesidad obedece más bien a su naturaleza de tributos vinculados que a su finalidad ecológica, con lo cual, en una definición de tributos ambientales, que también incluye a los impuestos, es necesario remarcar la irrelevancia del destino de los fondos.<sup>41</sup>

## **5 LOS TRIBUTOS SOBRE EL PETRÓLEO Y SUS DERIVADOS EN EL DERECHO COMPARADO: LA EXPERIENCIA DE ESTADOS UNIDOS, BRASIL Y ARGENTINA**

### **5.1 ESTADOS UNIDOS**

Existen dos antecedentes normativos que dieron lugar al impuesto que analizaremos. Por un lado, como consecuencia del desastre ambiental producido en Love Channel (New York),<sup>42</sup> se dictó la Ley Integral para la Recompensación, Compensación y Responsabilidad Ambiental de 1978. A través de ella se creó un Fondo de Sustancias Peligrosas (FSP) que complementó el sistema de responsabilidad por daños ambientales y se erigió como un mecanismo jurídico útil para afrontar las consecuencias económicas que demandaba

la limpieza de las zonas contaminadas con sustancias peligrosas. Por el otro, como consecuencia del desastre ambiental producido en 1989 en Prince William Sound (Alaska),<sup>43</sup> en el año 1990 se dictó la Ley de Contaminación de Hidrocarburos. Entre sus principales medidas se destaca la creación del Fondo de Responsabilidad por Derrames de Petróleo (FRDP) para contar rápida y eficazmente con los recursos que demande cada emergencia ambiental. Los dos fondos mencionados (FSP y FRDP) se nutren de ingresos no tributarios (multas, indemnizaciones, etc.) y tributarios, y entre estos últimos se encuentra el Impuesto al Petróleo (IP) que grava la importación, exportación y algunos usos del petróleo<sup>44</sup> (Castello, 2006 y Milne, 2011).

- *Hecho imponible*

El IP se encuentra regulado en la Sección 4611 del Título 26 del Código de los EEUU (CEEUU) y su recaudación se destina a nutrir *fondos de naturaleza ambiental*. Su hecho imponible está directamente relacionado con el petróleo, ya que alcanza: a) al petróleo crudo recibido en las refinerías de EEUU, 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 c) 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 no haya sido previamente gravado por ninguno de los supuestos anteriores.<sup>45</sup> No están alcanzadas las instalaciones que utilicen el petróleo para extraer gas de petróleo o gas natural.<sup>46</sup>

Para calcular el monto a pagar hay que aplicar una *doble tarifa* que depende del *destino* de los fondos recaudados: una tarifa se destina a integrar el FSP y la otra el FRDP.<sup>47</sup> 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 1/1/2017 o después del 31/12/2016, respectivamente (FRDP).<sup>48</sup> Ambas tarifas se aplicaron hasta el año 1995 pero la correspondiente al FRDP fue reinstaurada a partir de 2005 y, a raíz de una nueva renovación posterior,<sup>49</sup> expira el 31/12/2017. 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 sólo se aplica la tarifa de correspondiente al FRDP.

- *Afectación de los fondos*

El Fondo está conformado por diferentes recursos,<sup>50</sup> entre los cuales se encuentra el IP. Aquí se aprecia la *vinculación directa* que existe entre la recau-

dación de este tributo y la subsanación de los daños ambientales producidos por derrames de petróleo. Sus recursos pueden ser utilizados para el pago de una serie de gastos ambientales expresamente estipulados,<sup>51</sup> pero siempre sujetos a una *doble limitación*.<sup>52</sup> 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, aún 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.

- *Presión tributaria*

Actualmente el IP grava con U\$S 8 ó 9 centavos al barril de petróleo importado o sus derivados.<sup>53</sup> Si consideramos que un barril de petróleo tiene aproximadamente 159 litros (42 galones), comprobamos que el monto a pagar es de tan sólo U\$S 0,050 ó 0,056 centavos por litro, según el caso. No perdamos de vista que a fecha de hoy (mayo de 2014) el precio del barril de petróleo está situado cerca de los U\$S 60, siendo uno de los niveles más bajos de los últimos años, con lo cual, la presión fiscal alcanza aproximadamente el 1,5 % del precio del barril.

A juzgar por la escasa presión fiscal que representa esta carga sería factible afirmar que el IP no es un tributo ambiental propiamente dicho, ya que un gravamen de este tipo requiere necesariamente *desmotivar* la realización de actividades contaminantes. Si bien es cierto que su pago implica encarecer, aunque sea mínimamente, el precio del petróleo, también es cierto que la presión fiscal resulta tan *insignificante* que en la práctica no se aprecia que pudiera generar un verdadero desaliento de conductas contaminantes. Esta circunstancia ha llevado a algunos autores a afirmar que si no fuera por la asignación de sus fondos a un destino ambiental sería muy difícil decir que este gravamen tiene alguna relación con el medio ambiente (Milne, 2011).

La doctrina especializada de EE. UU. coincide en que la gran mayoría de los gravámenes ambientales de este país constituyen 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 ambientales.<sup>54</sup> 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 (Salassa Boix, 2014a). Parecería que aquí no se da esta situación.<sup>55</sup> 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 especial que este impuesto ha ido nutriendo no se podría haber actuado con rapidez frente a la emergencia que implicaba los daños ambientales (Milne, 2011).<sup>56</sup> Sólo pretendemos señalar que no parece ser un ejemplo adecuado de tributo ambiental.

En definitiva, podemos decir que tal como está regulado actualmente el IP parece estar más cerca de un instrumento capaz de *obtener los recursos* que requiere la recomposición de los daños ambientales producidos por derrames de petróleo que de modificar conductas.

## 5.2 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 y 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 general*.<sup>57</sup> Entre estas contribuciones se encuentra aquélla que afecta específicamente a los combustibles líquidos y gaseosos: la CIDE-C, cuyos requisitos y lineamientos generales fueron establecidos mediante la reforma constitucional N° 33 de 2001.<sup>58</sup>

- *Hecho imponible*

La CIDE-C se plasmó en el marco de la reforma constitucional de 2001 mediante el dictado de las Leyes 10336<sup>59</sup> 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 combustibles derivados del petróleo (Da Silva, 2012).

A diferencia del IP, que sujeta sólo a los combustibles líquidos pero incluyendo su exportación, la CIDE-C *grava* exclusivamente la *importación y comercialización* de combustibles líquidos (petróleo y sus derivados) y gaseosos (gas natural y sus derivados).<sup>60</sup> La exclusión de la exportación fue para favorecer a la industria local de hidrocarburos al no aumentar la presión fiscal de sus exportaciones (Castello, 2006). Al igual que el IP, la CIDE-C prevé una *asignación específica* de los montos recaudados, pero en el caso de EE. UU. la afectación está exclusivamente afectada a los desastres naturales derivados del petróleo mientras que en Brasil es destinada al pago de subsidios sobre precios del transporte

de alcohol combustible, gas natural y derivados del petróleo, financiamiento de proyectos ambientales y de programas de infra-estructura de transportes.<sup>61</sup>

El hecho imponible de la CIDE-C estriba en la importación y comercialización en el mercado interno de gasolinas y sus derivados, diesel y derivados, querosenes, aceites combustibles, gas licuado de petróleo y alcohol etílico combustible.<sup>62</sup> En ningún caso se grava la *exportación* de tales productos.<sup>63</sup> Son contribuyentes 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 la adquisición de derivados de hidrocarburos líquidos, la mezcla mecánica de derivados de dichos hidrocarburos, el almacenamiento de materias primas y la comercialización de gasolinas y diesel y de los restos de sus derivados.<sup>64</sup> Se encuentran exentos del pago los combustibles mencionados vendidos a una empresa comercial exportadora con el fin específico de exportarlos hacia el exterior.<sup>65</sup>

El monto a pagar dependerá de la aplicación de las siguientes alícuotas (cifras expresadas en Reales Brasileños – R\$): R\$ 860 por m<sup>3</sup> (gasolinas y sus derivados), R\$ 390 por m<sup>3</sup> (diesel y sus derivados), R\$ 92,10 por m<sup>3</sup> (querosenes), R\$ 40,90 por tonelada (aceites combustibles), R\$ 250 por tonelada (gas licuado de petróleo, incluido el derivado del gas natural y la nafta) y R\$ 37,21 por m<sup>3</sup> (alcohol etílico combustible).

- *Afectación de los fondos*

Siendo una contribución especial se trata de un tributo vinculado a una *actividad estatal* concreta cuyos criterios de vinculación están definidos por la Ley 10636 de 2002.<sup>66</sup> La normativa contempla tres grandes áreas a las que se *afectan su recaudación*: 1) el pago de *subsídios* sobre precios de determinados transportes, 2) el financiamiento de *proyectos ambientales* y 3) de programas de *infra-estructura de transportes*.<sup>67</sup> La regulación se focaliza en la segunda y tercera finalidad.

En cuanto a los *proyectos ambientales*, se establecen específicamente las diferentes finalidades ecológicas a las cuales pueden ser destinados.<sup>68</sup> Salvo el punto f), el resto de las finalidades pueden direccionarse a paliar la contaminación por *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. De esta forma, aunque parcialmente, la recaudación puede ligarse con la *recomposición* de los desastres naturales que estamos analizando. Respecto al financiamiento del transporte, la norma crea el Fondo Nacional de Infra-estructura de Transporte<sup>69</sup> pero la aplicación

de sus recursos, a juzgar por sus objetivos,<sup>70</sup> no presenta *ninguna finalidad ambiental* propiamente dicha.

En virtud de lo expuesto, 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. Incluso pueden llegar a perjudicar al medio ambiente ya que, al subsidiar el precio del transporte o financiar programas de infra-estructura de transporte, se puede atentar contra el desincentivo del consumo de tales combustibles o *apoyar económicamente a quienes contaminan*.

- *Presión fiscal*

En relación a su naturaleza jurídica, la CIDE-C grava con *diferentes montos* a determinados combustibles. Si nos centramos en la gasolina vemos que el tributo grava el m<sup>3</sup> con R\$ 860, es decir que por un litro de gasolina se pagan R\$ 0,86 centavos. Pareciera que estamos ante un tributo ambiental ya que el monto a pagar se intuye lo suficientemente significativo como para modificar conductas contaminantes. Hoy en día el precio de la gasolina en Brasil sin este tributo ronda aproximadamente los U\$S 1,30 (dólares americanos) el litro y la CIDE-C sería de U\$D 0,33 – R\$ 0,86 por litro, es decir que ésta equivale al 25 % del valor total del litro de gasolina.

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*. Según Castello (2006) es importante que los tributos ambientales reflejen el daño causado al medio ambiente individualizando la carga fiscal según el costo ambiental.

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

Si nos abocamos al *ámbito ambiental* hemos visto que la única área de afectación económica que se ajusta a la protección ambiental es la segunda (*proyectos ambientales*). Pero no ocurre lo mismo con las otras dos en las que incluso se puede llegar a *perjudicar* al medio ambiente.

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» (Lyrio Pimenta, 2002:121). Esto ha llevado a afirmar que esta práctica atenta contra la esencia de las contribuciones y los principios constitucionales de finalidad y proporcionalidad (Hamesses Melo y Silva Bezerra, 2011). Por otro lado, es reprochable que la recaudación se haya volcado a propósitos que no están *ni siquiera en la normativa*, desvirtuando así su esencia de contribución especial y contraviniendo la propia CF. Concretamente, los fondos han sido destinados para 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 tal como está regulada actualmente la CIDE-C parece estar más cerca de un *instrumento capaz de modificar la conducta* de los contaminadores que de obtener los recursos que requieren los daños ambientales producidos por derrames de petróleo. Esto último se debe fundamentalmente a que en la norma sólo una parte de los fondos se destina a propósitos ecológicos y, además, en la práctica ni siquiera esa parcialidad tiene tal destino debido a una tergiversación jurídica de la contribución.

### 5.3 ARGENTINA

En este punto analizaremos el Impuesto sobre los Combustibles Líquidos y Gas Natural (ICLGN) a los fines de evaluar la posibilidad de realizar *modificaciones* que lo tornen apto para recomponer los daños ambientales por derrames de petróleo. Actualmente se trata del único gravamen nacional relacionado con el *petróleo*, por ello resulta capaz de dar alguna solución, reforma mediante, al problema planteado. En este análisis es fundamental la experiencia internacional que recogimos en el punto anterior.

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 sólo los primeros se relacionan con las catástrofes producidas por derrames de petróleo.

- *Hecho imponible*

La normativa nacional establece un impuesto sobre la transferencia, a título oneroso o gratuito, de origen nacional o importado, de los siguientes productos: nafta con y sin plomo, hasta 92 RON;<sup>71</sup> nafta con y sin plomo, de más de 92 RON; nafta virgen; gasolina natural; solvente; aguarrás; gasoil; diesel oil y kerosene.<sup>72</sup> En este aspecto el hecho imponible es muy similar al de la CIDE-C.

Los sujetos pasivos del tributo son: los importadores; las empresas que refi-

nen o comercialicen combustibles líquidos y/u otros derivados; las empresas que produzcan, elaboren, fabriquen u obtengan productos gravados, directamente o a través de terceros, y 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.<sup>73</sup> «Tratándose (...) de un impuesto al consumo (...) no cabe duda que el contribuyente de hecho es el consumidor final» (Ahumada, 1999:1143). Considerando su regulación, estamos ante un *impuesto monofásico* diseñado para incidir en una sola de las etapas de su circulación, cuyo hecho imponible se perfecciona: con la entrega del bien, emisión de la factura o acto equivalente; con el retiro de los combustibles para el consumo, en el caso de los productos consumidos por los propios contribuyentes, y 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.<sup>74</sup>

Al igual que la CIDE-C, en este caso se gravan los combustibles líquidos y gaseosos, se considera el *nivel de contaminación* de cada uno de los combustibles gravados para diferenciar las alícuotas y se deja fuera del impuesto a las *actividades de exportación*.<sup>75</sup> Teniendo en cuenta que el tributo argentino es anterior al brasilero se evidencia que éste se asemeja más a aquél que al IP.

El monto a pagar se calcula aplicando sobre la base imponible las alícuotas especificadas en la Ley. La *base imponible* es el precio neto de venta que surge de la factura y las *alícuotas* consisten en un porcentaje que dependerá del tipo de combustible: nafta con y sin plomo, hasta 92 RON: 70 %; nafta con y sin plomo, de más de 92 RON: 62 %; nafta virgen: 62 %; gasolina natural: 62 %; solvente: 62 %; aguarrás: 62 %; gasoil: 19 %; diesel oil: 19 % y kerosene: 19 %.<sup>76</sup>

- *Afectación de fondos*

Como ocurre con el IP y la CIDE-C, los fondos del ICLGN también son *afectados a una actividad específica*. Pero a diferencia de aquéllos en el impuesto argentino esta afectación es parcial y no tiene *ninguna vinculación* con la protección ambiental sino con la vivienda, ya que un 42 % de su recaudación se destina al Fondo Nacional de la Vivienda (FONAVI) y el resto se reparte en partes iguales entre la Nación (29 %) y las provincias (29 %), sin ninguna finalidad concreta.<sup>77</sup>

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 estableció que sus recursos serían 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 financiación por otros recursos,<sup>78</sup> entre los que se encuentra parte de la *recaudación del ICLGN*.

La afectación parcial de los fondos del ICLGN al FONAVI nada tiene que ver con la protección ambiental. De hecho, los recursos de dicho Fondo son destinados a: 1) financiar la compra y/o construcción de viviendas, obras de urbanización, infraestructura, servicios y equipamiento comunitario y 2) garantizar préstamos destinados a la finalidad del Fondo.<sup>79</sup>

- *Presión fiscal*

El ICLGN grava a una serie de combustibles líquidos con alcúotas que van del 19 % al 70 %. Si nos centramos en las naftas de más 92 RON (las de uso más común),<sup>80</sup> vemos que el tributo alcanza un porcentaje elevado del 62 % del precio neto de venta. Más allá de este caso, entendemos que en cualquiera de los porcentajes fijados por la norma existe una considerable presión fiscal. En virtud de ello, el gravamen parece ser lo suficientemente *significativo* como para modificar conductas.

La recaudación del ICLGN no tiene ninguna relación con la protección ambiental ni los daños derivados del petróleo. Es preocupante y llamativo que en nuestro ordenamiento jurídico no exista un *financiamiento específico* para enfrentar los accidentes ecológicos en los que existe derrame de petróleo. Lo más cercano a ello es el FR de la mencionada Ley 22190 de 1980, pero tal como está regulado hoy en día sus recursos sólo se pueden destinar a costear los gastos que demande la limpieza de las aguas de los puertos y las obras y servicios para disminuir los riesgos de contaminación.<sup>81</sup> La integración del FR es *ajena a la recaudación del ICLGN*, ya que sólo se nutre de lo recaudado en concepto de multas por las infracciones que describe la norma,<sup>82</sup> siendo éste un punto clave que podría reverse para dotar al FR de mayores recursos y que sean aportados por los contaminadores directos.

En definitiva, podemos decir que tal como está regulado actualmente, el ICLGN parece estar más cerca de un instrumento *capaz de modificar conductas contaminantes* que de obtener los recursos que requieren los daños ambientales y económicos producidos por derrames de petróleo. No obstante, hoy por hoy constituye una medida fiscal que se puede aprovechar para obtener, reformas mediante, dichos recursos.

## 5 CONCLUSIONES

En el presente trabajo se ha demostrado que Argentina cuenta con algunas medidas jurídicas para garantizar la *recomposición ambiental* en casos de derrames de petróleo. Sin embargo, se advierten *debilidades* consustanciales en su funcionamiento como por ejemplo: la imposibilidad de implementación de los SAO debido a controversias judiciales aún irresueltas; la ausencia de mecanismos suplementarios a los SAO en caso de contaminación difusa o limitación de la suma asegurada; la falta de inclusión de algunas actividades vinculadas al petróleo dentro de las actividades riesgosas sujetas a SAO o la existencia de fondos de restauración de participación «voluntaria». Asimismo, en dos de los últimos casos de derrame de petróleo en Argentina se ha observado la celebración de acuerdos económicos entre el Estado y la empresa responsable a cambio de sumas pecuniarias no afectadas a la recomposición propiamente ambiental dicha.

Ante el acaecimiento de accidentes ecológicos en nuestro país vinculados con derrames de petróleo es primordial que el ordenamiento jurídico argentino prevea un *financiamiento específico* para afrontar con celeridad y eficacia tales situaciones. En base a la experiencia comparada con otros países se ha puesto de relieve que el sistema fiscal, con una adecuada regulación, puede erigirse como una *alternativa* válida dentro de la gestión estatal para obtener los fondos necesarios para enfrentar los daños ecológicos mencionados. La idea no es demostrar que la recaudación tributaria sea la única vía o la más adecuada para obtener los fondos necesarios sino que los tributos pueden ser útiles y eficaces para paliar la problemática ambiental planteada. En este sentido, la doctrina especializada de EE. UU. también avala que la gran mayoría de los gravámenes ambientales de este país constituyen una importante vía de *financiación de fondos ecológicos*, cuyos recursos son *imprescindibles* para atender problemáticas ambientales (Fullerton, 1996). No obstante, no cualquier tributo sobre el petróleo es apto para cumplir con dicho propósito sino que es necesario que su regulación e implementación respeten ciertas *pautas*, que resumiremos a continuación.

En primer lugar, si de obtener recursos se trata, más que un tributo ambiental, que tiende a modificar conductas, la medida fiscal más adecuada sería un gravamen cuya *recaudación* sea específicamente aplicada a la recomposición de los daños derivados de derrames de petróleo. Ello no impide optar por un tributo con ambas finalidades pero siempre deberá estar presente la asignación de fondos. En segundo lugar, la carga tributaria debería ser exigida a aquellos sujetos cuya actividad está *directamente relacionada* con el petróleo,

sin importar que la presión fiscal sea o no efectiva para modificar realmente la conducta de tales sujetos. En tercer lugar, es recomendable que el tributo alcance no sólo al petróleo o a sus derivados sino a *ambos*, ya que, por un lado se obtendrán más recursos y, por el otro, tanto los combustibles líquidos naturales como elaborados están directamente vinculados con los daños producidos por derrames de petróleo. En cuarto lugar, parece más adecuado sujetar fiscalmente tanto a la *importación como la exportación* del petróleo y sus derivados, ya que en ambos casos existe un transporte del combustible que encarna un riesgo para el medio ambiente.

En Argentina contamos con el ICLGN, un impuesto que tradicionalmente ha tenido un fin *esencialmente fiscal* más que ultrafiscal pero que lamentablemente sus fondos no tienen *ninguna vinculación* con el medio ambiente, y mucho menos con las actividades petroleras. Es por ello que, ante la falta de recursos para hacer frente adecuadamente a la recomposición de los daños derivados de derrames de petróleo, desde el ámbito tributario tenemos básicamente dos alternativas para conseguir tales recursos. Por un lado, *aumentar la recaudación*, legislando un nuevo gravamen o incrementando los ya existentes y, por el otro, *reprogramar la aplicación de la recaudación* existente, modificando el destino de los fondos de tributos vigentes.

La elevada presión fiscal que actualmente existe en nuestro país en general<sup>83</sup> y, particularmente, en la tributación que recae sobre el consumo del petróleo y sus derivados,<sup>84</sup> desaconseja implementar nuevos tributos o aumentar la carga de los ya existentes. No hay que perder de vista que una presión fiscal elevada entraña un mayor riesgo de evasión fiscal por parte de los contribuyentes.<sup>85</sup> A raíz de ello, cobra protagonismo la segunda alternativa, es decir, *redefinir* el destino de los fondos de tributos existentes. De todos los gravámenes nacionales del actual sistema fiscal argentino el único que posee una relación directa con las actividades petroleras es el ICLGN pero, como ya vimos, sus fondos nada tienen que ver con la protección ambiental ni con la contaminación derivada del petróleo. Para materializar esta segunda alternativa se proponen *dos modificaciones* sobre el ICLGN, las cuales deben superar importantes escollos políticos, y una *medida complementaria* a dicho gravamen.

En primer lugar, habría que modificar la *aplicación de su recaudación*, para que un parte de ésta sea destinada a un fondo específico que pueda hacer frente a la recomposición ambiental. Nuestra propuesta no pretende eliminar la afectación económica destinada a la vivienda, tan necesaria en nuestro país, sino que se revea la distribución de la recaudación del ICLGN para poder atender eficazmente a emergencias ecológicas relacionadas con las actividades que

constituyen el hecho imponible del gravamen. A los fines de no comprometer los fondos previstos para la vivienda planteamos la posibilidad de mantener el porcentaje destinado al FONAVI (42 %) y asignar, por una parte, un 29 % a un fondo específico para enfrentar la contaminación derivada del petróleo y, por la otra, el 29 % restante dividido entre Nación (14 %) y Provincias (14 %) pero manteniendo los porcentajes actuales en la distribución entre estas últimas.

Esta estructura permite incorporar la protección ecológica y mantener la financiación del acceso a la vivienda a través del esfuerzo mancomunado entre la Nación y Provincias que resignan, en igual porcentaje, parte de la recaudación de este Impuesto que iba a sus rentas generales. En este caso habrá que *resignar recursos de libre disponibilidad* a costa de proteger el medio ambiente ante los daños ecológicos que representa el petróleo. Se trataría más bien de una reasignación de fondos que ya están siendo recaudados y no de la imposición de un fondo de recomposición obligatorio. Evidentemente, y a diferencia de lo que ocurre con la CIDE-C, los recursos deben ser efectivamente afectados a financiar las finalidades señaladas, de lo contrario nuestra propuesta se reduce a la nada. En este sentido, el fondo a crearse deberá estar sujeto a afectación exclusiva no pudiendo ser empleado para otros fines.

En segundo lugar, habría que revisar el *hecho imponible* del ICLGN para que también alcance al petróleo natural (no sólo a sus derivados) y a la exportación de estos combustibles. Esto no sólo permite incrementar la recaudación del gravamen, ya que la sujeción alcanza un espectro mayor, sino que además impide que parte de los operadores de actividades petroleras, que se vinculan directamente con el petróleo crudo, pueda quedar fuera de su hecho imponible cuando su actividad también genera riesgos ambientales. En este caso habrá que *resignar inversión extranjera* a costa de proteger el medio ambiente ante los daños y riesgos ecológicos que representa el petróleo.

Finalmente, como medida complementaria, proponemos la aplicación conjunta de medidas educativas que concienticen a la población, en general, y a los sujetos vinculados a las actividades petroleras, en particular, de los daños y riesgos ecológicos que produce el petróleo y que informen sobre la aplicación específica de fondos públicos para enfrentarlos.

## NOTAS

<sup>1</sup> El trabajo se enmarca 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» (2014–2015): SECyT–UNC.

<sup>2</sup> Si bien la palabra «recomposición» no figura en el Diccionario de la Real Academia Española (DRAE), la utilizamos porque es un término al que recurre constantemente la legislación ambiental argentina.

<sup>3</sup> Usamos el término «sistema» que según el DRAE consiste en un «conjunto de reglas o principios sobre una materia racionalmente enlazados entre sí» (consulta: 4/6/2015).

<sup>4</sup> El término «transnacional» alude a controversias que vinculan a dos o más Estados en donde generalmente hay un Estado afectado por el daño (Estado del territorio donde se materializa el daño) y un operador privado de un buque de bandera de pabellón de otro Estado. Se trata de un Estado *versus* un particular de otro Estado.

<sup>5</sup> Información disponible en <http://www.bp.com/en/global/corporate/gulf-of-mexico-restoration.html> (consulta: 21/1/2015)

<sup>6</sup> Como consecuencia de un choque entre los buques Estrella Pampeana, bandera de Liberia y perteneciente a la empresa Shell Capsa, y el carguero de bandera alemana Sea Paraná, el 17 de enero de 1999 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. El derrame alcanzó aproximadamente 30 km de costa y 2 km tierra adentro afectando zonas de arroyos y humedales.

<sup>7</sup> La responsabilidad civil en materia de derrame de petróleo se rige principalmente por el Protocolo de 1992 que enmienda el Convenio de Responsabilidad Civil 1969, el cual fue aprobado por Argentina en septiembre de 1999 por la Ley 25137 y se encuentra en vigencia como tratado internacional desde 2001. El Convenio establece como regla de responsabilidad que «el propietario del buque al tiempo de producirse un suceso (...) será responsable de todos los daños ocasionados por contaminación que se deriven del buque a consecuencia del suceso» (art. 4).

<sup>8</sup> La comparación legislativa es útil para comprender las nuevas normas de un país (Baade et al., 1998).

<sup>9</sup> Arts. 5, Ley 18398, y 6, Ley 22190.

<sup>10</sup> Los instrumentos jurídico–institucionales que dispone Argentina para garantizar la mitigación y limpieza no se agotan en los expuestos. Podemos además mencionar a: el Sistema Nacional de Preparación y Lucha contra la Contaminación Costera, Marina, Fluvial y Lacustre por Hidrocarburos y otras Sustancias Nocivas y Sustancias Potencialmente Peligrosas (Ley 24292 y Decreto 962/98); el Plan Nacional de Contingencia–PLANACON (Ord. 8/98, PNA); las normas de autorización de uso de productos químicos utilizados para combatir la contaminación por hidrocarburos (Ord. 01/98, PNA); las normas para la habilitación, inscripción, y reinscripción de empresas prestadoras de servicios a terceros, dedicadas al control de derrames de hidrocarburos, y otras sustancias nocivas y sustancias potencialmente peligrosas (Ord. 5/99, PNA); las normas de Protección Ambiental para los sistemas de transporte de hidrocarburos por oleoductos, poliductos, terminales marítimas e instalaciones complementarias (Disp. 123/2006, Subsecretaría de Combustibles).

<sup>11</sup> En este trabajo se entenderán como equivalentes los términos «recomposición» y «restauración» ambiental.

<sup>12</sup> Art. 41, CN.

<sup>13</sup> Art. 2, Ley 25675

<sup>14</sup> Art. 4, Ley 25675

<sup>15</sup> Art. 27, Ley 25675.

<sup>16</sup> *Idem*.

<sup>17</sup> Dentro de la normativa argentina que ya prevé este instrumento encontramos a las Leyes 25612 (arts. 27 y 38) y 25670 (art. 9).

<sup>18</sup> Art. 22, Ley 25675.

<sup>19</sup> Decreto 1638/2012.

<sup>20</sup> Los tipos de seguro han sido aprobados por SSN mediante Resolución 37160/2012.

<sup>21</sup> Art. 5, Decreto Nacional 1638/2012

<sup>22</sup> Art. 34, Ley 25675.

<sup>23</sup> CF, «Fundación Medio Ambiente», de 29/1/2013 (Expte. 56432/2012), p. 143.

<sup>24</sup> CSJN, «Fundación Medio Ambiente», de 11/12/2014 (49-F), pp. 9-10.

<sup>25</sup> Esta declaración se encuentra en la parte del «Considerando» de la Resolución.

<sup>26</sup> A los fines de dar legitimidad al acuerdo el Municipio propuso la celebración de un plebiscito no vinculante. De los 12 mil habitantes del mismo, sólo 3 mil ejercieron su derecho a voto y el 77 % voto a favor del acuerdo con Shell.

<sup>27</sup> El pedido de nulidad del acuerdo fue presentado con un Informe ambiental elaborado por ONG y establecía que la magnitud del impacto no había podido ser revestida en estos 10 años y que era preciso identificar acciones para minimizar las alteraciones no deseables del ecosistema (Dominguez, 2009:23).

<sup>28</sup> La presentación fue realizada en la causa «Municipalidad de Magdalena c/Shell Capsa» de 2009 (Expte. 31810) que se tramita ante el Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Civil y Comercial Federal n° 3, Secretaría n° 5.

<sup>29</sup> El Acuerdo incluyó la solicitud de remediación del medio ambiente que había solicitado Chubut. Concretamente, el Decreto provincial 701/14 dispuso que el accidente «motivó el inicio, por parte del Estado Provincial, de distintas actuaciones judiciales tendientes a verificar responsabilidades y dilucidar la obligación de remediación de pasivo ambiental e indemnización correspondiente».

<sup>30</sup> El 25/12/2007 se produjo un derrame de entre 50 y 200 toneladas de hidrocarburos en la costa de Caleta Córdova (Provincia del Chubut) que afectó 5,7 kilómetros de litoral. El responsable del derrame fue el buque Presidente Arturo Umberto Illia (Presidente Illia) de bandera argentina.

<sup>31</sup> Decreto 701/14, Provincia de Chubut.

<sup>32</sup> *Idem*, p. 3.

<sup>33</sup> Según el DRAE (consulta: 28/5/2015).

<sup>34</sup> Según el DRAE la «combustión» es una «reacción química entre el oxígeno y un material oxidable, acompañada de desprendimiento de energía y que habitualmente se manifiesta por incandescencia o llama» (consulta: 28/5/2015).

<sup>35</sup> El prefijo «ultra» indica que la finalidad principal de la carga va más allá de lo estrictamente recaudatorio.

<sup>36</sup> Para un estudio más profundo del tema re-

comendamos consultar a Salassa Boix (2013).

<sup>37</sup> En el diseño de un tributo ambiental lo primero es que se desalienten actividades contaminantes (Fullerton, 1996).

<sup>38</sup> Da Silva (2012) también opina que es recomendable pero no esencial que los fondos de los tributos ambientales tengan un destino ambiental.

<sup>39</sup> Un verdadero tributo ambiental depende más de la configuración ecológica de su hecho imponible (base imponible y alícuota) que del destino de su recaudación (Milne, 2006).

<sup>40</sup> Sobre tributos vinculados y no vinculados consultar a Ataliba (2002).

<sup>41</sup> Para un estudio de los elementos definitorios consultar a Salassa Boix (2013).

<sup>42</sup> Durante las décadas del 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 los años 1977 y 1978 se detectaron numerosos problemas de salud entre la población, especialmente en los niños del colegio.

<sup>43</sup> El 24/3/1989 el buque petrolero Exxon Valdez embistió el arrecife Bligh en Prince William Sound (Alaska) derramando más de 11 millones de galones (41.639.400 de litros) de petróleo crudo al mar. Este incidente constituye el derrame de petróleo más importante de la historia de los EE. UU., generando un inconmensurable daño al medio ambiente.

<sup>44</sup> 26 USC (2013) § 4611.

<sup>45</sup> Sub-secciones a), b.1) y d).

<sup>46</sup> Sub-sección b.2).

<sup>47</sup> Sub-sección c.1).

<sup>48</sup> Sub-sección c.2).

<sup>49</sup> Inicialmente el plazo se renovó hasta el 31/12/2014 mediante la Ley de Incentivos Fiscales a la Energía de 2005 y posteriormente hasta el 31/12/2017 mediante la Ley de Desarrollo y Extensión Energética de 2008.

<sup>50</sup> 26 USC (2013) § 9509 (b).

<sup>51</sup> 26 USC (2013) § 9509 (c.1).

<sup>52</sup> 26 USC (2013) § 9509 (c.2).

<sup>53</sup> Sub-sección c.2).

<sup>54</sup> En este sentido Fullerton (1996).



<sup>55</sup> Criticando a este tipo de tributos Dias Soares (2001:292–293) afirma que «son tan ambientales como cualquier otro tributo que permita recolectar medios financieros para prosecución de la menada finalidad (políticas ambientales)».

<sup>56</sup> El objetivo de los tributos ambientales en EE. UU. estriba en recolectar fondos para fines ambientales (Fullerton, 1996).

<sup>57</sup> Se trata de un instrumento de intervención del Estado en la economía en la medida que también busca la reducción de los precios de los combustibles (Lyrio Pimenta, 2002).

<sup>58</sup> Art. 177, § 4º, CF.

<sup>59</sup> 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.

<sup>60</sup> Art. 1, Ley 10336.

<sup>61</sup> Art. 1, Ley 10336.

<sup>62</sup> Art. 3, Ley 10336.

<sup>63</sup> Arts. 149, § 2º, CF y 3, § 1º, Ley 10336.

<sup>64</sup> Art. 2, Ley 10336.

<sup>65</sup> Art. 10, Ley 10336.

<sup>66</sup> Art. 1, Ley 10636.

<sup>67</sup> Art. 1, Ley 10336.

<sup>68</sup> Art. 4, Ley 10636.

<sup>69</sup> Art. 10, Ley 10636.

<sup>70</sup> Art. 6, Ley 10636.

<sup>71</sup> La sigla «RON» viene del inglés (*Research octane number*) y se refiere al número de octano de investigación, el cual representa el parámetro de medición de la energía del combustible.

<sup>72</sup> Arts. 1 y 4, Título III, Ley 23966.

<sup>73</sup> Art. 3, Título III, Ley 23966.

<sup>74</sup> Art. 2, Título III, Ley 23966.

<sup>75</sup> Art. 7, Título III, Ley 23966.

<sup>76</sup> Art. 4, Título III, Ley 23966.

<sup>77</sup> Art. 19, Título III, Ley 23966.

<sup>78</sup> Art. 3, Ley 24464.

<sup>79</sup> Art. 6, Ley 24464.

<sup>80</sup> La nafta súper de YPF tiene 95 octanos y la nafta *premium* 98 octanos (<http://www.ypf.com/ProductosServicios/Sitio/auto-combustibles.html?C=productos-y-servicios>).

<sup>81</sup> Arts. 5 y 12, Ley 22190.

<sup>82</sup> Arts. 2,4, 10 y 11, Ley 22190.

<sup>83</sup> Sobre este tema se pueden consultar los Informes de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL, 2013).

<sup>84</sup> Tal como resulta del análisis tributario comparativo desarrollado en el trabajo.

<sup>85</sup> Estadísticas que apoyan esta afirmación se pueden encontrar en Estévez y Esper (2012).

## BIBLIOGRAFÍA

**Ahumada, H. (1999).** «Combustibles líquidos – cuestiones de política regulatoria, impositiva y de competencia». La Ley, 1999–B, pp. 1143–1159.

**Ataliba, G. (2002).** *Hipótese de incidência tributária*. San Pablo: Malheiros.

**Baade, H. W. et al. (1998).** *Comparative Law*. New York: Foundation.

**Benjamin, A. H. (2004).** «Direito ambiental no Brasil e nos Estados Unidos». *Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Rio Grande do Sul*, Edición Especial, agosto, pp. 5–21.

**Cafferatta, N. (2009).** «Daño ambiental». En: Lorenzetti, R. *Derecho ambiental y daño*. Buenos Aires: La Ley, pp. 12–45.

Castello, M. G. (2006): «Contribuição de intervenção no domínio económico sobre os combustíveis: um superfund brasileiro?». *Revista de Direito Ambiental*, nº 44, octubre/diciembre, pp. 79–111.

**Cepal (2013).** «Estadísticas tributarias en América Latina 1990–2012».

**Da Silva, D. A. (2012).** «Tributos verdes: proteção ambiental ou uma nova roupagem para antigas finalidades?», *Revista Instituto de Derecho Brasileiro*, Año 1, Nº 8, pp. 4993–5023.

**De Souza, J. y Snape, J. (2000).** «Environmental tax proposals: analysis and evaluation». *Environmental Law Review*, Lewis & Clark Law School, Vol. 2, pp. 74–101.

**Dias Soares, C. A. (2001).** *O imposto ecológico: contributo para o estudo dos instrumentos económicos de defesa do ambiente*. Coimbra: Coimbra Editora.

**Domínguez A. (2009).** *Informe III. Seguimiento del Impacto del derrame de petróleo propiedad de la empresa Shell en la vegetación de la faja costera de Magdalena*.

**Estévez, A. y Esper, S. (2012).** *Cultura tributaria y ciudadanía: el caso argentino*. Buenos Aires: Mimeo.

**Fullerton, D. (1996).** «Why have separate environmental taxes?». *Tax Policy and the Economy*, Vol. 10 (1996), pp. 33–70.

**Hameses Melo Cunha, D. y Silva Bezerra, M. (2011).** «CIDE – Combustíveis: tributação indutora e desenvolvimento económico e ambiental». *Revista Direito e Desenvolvimento*, Año 2, Nº 2, julio/diciembre, pp. 311–323.

**Lyrío Pimenta, P. R. (2002).** *Contribuições de intervenção no domínio económico*. San Pablo: Dialética.

**Meitín A. (1999).** *Informe de situación de Magdalena*, enero–febrero 1999, La Plata, pp. 1–5.

**Milne, J. E. (2011).** «Environmental taxation in the United States: the long view». *Environmental Law Review*, Lewis and Clark Law School, Vol. 15, Nº 2, pp. 417–449.

**Morales Lamberti, A. (2005).** *Política Ambiental, energética y fiscal: relaciones y conflictos de coordinación interjurisdiccional*. Córdoba: Secyt, UNC, MEL Editor, pp.145–160.

**Oosterveen, W. (2011).** «Fondos internacionales de indemnización de daños debidos a la contaminación por hidrocarburos». *Informe Anual de 2009*. Londres, pp. 1–13.

**Owens, E. (1999).** «Informe: Plan de Tratamiento de la línea costera, preparado para Shell en respuesta al derrame de petróleo del BT Estrella Pampeana», pp. 1–9.

**Pesce, G. y Vigier, H. (2012).** «Análisis teórico y empírico de los seguros ambientales en Argentina». *Revista de Economía Política de Bs. As.*, Año 6, Vol. 11, pp. 82–118.

**Ramírez L. (2008).** «El seguro ambiental argentino para la recomposición del medio ordenada judicialmente. Análisis crítico del régimen legal». *Revista de Derecho Ambiental*, pp.144–164.

**Salassa Boix, R. (2013).** «Temas de Derecho tributario». En: Arroyo, E. *La finalidad extrafiscal de los tributos. Algunas notas sobre los tributos medioambientales*. Córdoba: Advocatus y Ciencia, Derecho y Sociedad, pp. 155–198.

——— **(2014a).** «El impuesto al fuego». *Revista de la Facultad*, Vol. V, N° 2, Serie II, pp. 143–166.

——— **(2014b).** «Los tributos ecológicos y el principio quien contamina paga». *Revista da Seção Judiciária do Rio de Janeiro*, Vol. 21, N° 39, pp. 143–166.

**Shea, M. (2000).** «Environmental and Legal Implications of the Rio de La Plata Oil Spill». 11 *Colo. J. Int'l Envtl. L. & Pol'y*, pp.188–190.

**Varona Alabern, J. E. (2010).** «Extrafiscalidad irregular e imposición inmobiliaria». *Quincena Fiscal Aranzadi (Aranzadi)*, n° 1, pp. 65–97.

---

**PARA CITAR ESTE ARTÍCULO:**

Salassa Boix, R. y García Elorrio, M. (2015). «El sistema fiscal como alternativa frente a la recomposición de daños por derrames de petróleo», *DAAPGE*, año 15, N° 24, 2015, pp. 123–149. Santa Fe, Argentina: UNL.

---