



Tributos Ambientales a la Extracción y Consumo de Petróleo en Argentina

Proyecto de Investigación Aplicada

Trabajo Final de Graduación

Contador Público

Alumno: Mateo Antonella

N° Legajo: VCPB19176

2019

Índice

| | |
|---|----|
| Resumen | 1 |
| Abstract | 2 |
| 1. Introducción | 3 |
| 2.1 Objetivo general: | 8 |
| 2.2. Objetivos específicos: | 8 |
| 3. Marco Teórico | 9 |
| 3.1. Tributación ecológica..... | 9 |
| 3.2. Impuesto verde, petróleo y América | 13 |
| 3.5. Los tributos en Argentina..... | 21 |
| 3.5.2. Impacto económico-ambiental | 25 |
| 4.Marco Metodológico | 29 |
| 4.1 Ficha técnica..... | 29 |
| 5. Resultados | 32 |
| 7. Bibliografía | 36 |
| Anexos..... | 39 |

Resumen

Este trabajo es un proyecto de investigación aplicada, en donde se busca exponer los gravámenes ambientales que existen a nivel mundial y así poder ampliar el abanico de impuestos que se encuentran en Argentina. De esta manera la meta fue exponer estos impuestos verdes en la actividad petrolera, para que se pueda empezar a trabajar en el resarcimiento ecológico que puede generar y a través de la ayuda de un impuesto, poder cambiar y concientizar a las actividades industriales que generan una gran polución al planeta.

Palabras claves: impuestos ambientales, petróleo, contaminación, resarcimiento.

Abstract

This work is a project of applied research, which seeks to expose environmental assessments that exist around the world and thus be able to expand the range of taxes that are in Argentina. In this way, the goal was to expose these green taxes in the oil industry, so that it can begin to work on ecological compensation that can be generated and through the help of a tax, to change and educate the industrial activities that they generate a large pollution on the planet.

Key words: environmental taxes, oil, pollution, compensation.

1. Introducción

Desde hace bastantes años, en todo el mundo se ha tomado conciencia del daño ecológico que ha causado el hombre en el transcurso de su evolución. El crecimiento de la tecnología, en los últimos 20 años aproximadamente, aceleró todo tipo de proceso de contaminación, pero también impulsó a mejorar equipamientos, en el caso de las industrias, ayudando a disminuir los gases y la contaminación que estas generan.

La extracción del petróleo, transporte y refinamiento del mismo, es una de las actividades más contaminantes que existen, por la elevada diversidad de derivados que conlleva la actividad (Arroyo Peláez, 2017). Es aquí donde los impuestos ambientales/verdes, impuestos pigouvianos, toman relevancia más en Argentina que su aplicación es prácticamente nula. Estos impuestos buscan transformar una externalidad negativa (en este caso la contaminación que ocasiona la industria petrolera) en positiva. Esto quiere decir, que sus ingresos tienen un fin y asignación en particular.

Los tributos ambientales aparecen en el siglo XX de la mano del economista inglés Arthur Cecil Pigou, “quien planteó la necesidad de la intervención del Estado ante la existencia de discrepancias en los beneficios marginales sociales y privados” (Maya Pantoja & Rosero Muñoz, 2015, pág. 7), y la mejor forma de plantear esa intervención era a través de impuestos. De esta forma los gravámenes pagados por la contaminación, obtenidos de los beneficios de las empresas, contribuirán a mejorar el deterioro ambiental.

En Argentina, la Constitución Nacional en su art. N° 41, establece que “todos los habitantes gozan del derecho de un ambiente sano...”, sin embargo, como país explotador y productor de petróleo, es pobre en cuanto tributos ambientales y nacionales se refiere.

A nivel internacional y nacional se tienen antecedentes de estudios con temáticas similares a las que en estas páginas se plantea, siendo las siguientes, las que aportan mayor riqueza argumentativa y teórica para el presente estudio:

Basualdo Salcedo (2011) es autor de un estudio perteneciente a la Universidad Nacional del Centro de Perú, para obtener el título de Contador Público, titulado “*La tributación ambiental como instrumento, para la protección del medio ambiente*” que surge a raíz de la necesidad de desarrollar instrumentos de política ambiental, como tributos que son medioambientalmente efectivos y eficientes económicamente, el objetivo general de dicha investigación proponía determinar el nivel de influencia que tiene la Tributación Ambiental como instrumento en la protección del Medio Ambiente, con la hipótesis de que la Tributación Ambiental como instrumento tiene alto nivel de influencia en la protección de Medio Ambiente. Si bien con esta investigación se arribó a varias y valiosas conclusiones, una de las más significativas tiene que ver con que La Economía nos entrega una herramienta de protección ambiental, el cual es el empleo de instrumentos económicos; cuyo objetivo es internalizar los 222 costos externos que generan los agentes contaminadores, de manera que sean ellos quienes efectivamente soporten estos costos; además el agente contaminador debe entender que contaminar implica uso del bien ambiental, y que este uso no es gratuito.

Lo precedente, permitió establecer como objetivo general del presente trabajo: analizar tributos ambientales relacionados a la extracción del petróleo y consumo, con el objetivo de ampliar las tasas ambientales existentes referidas a la explotación de petróleo en Argentina y tributos al petróleo aplicados al consumo.

Como objetivos específicos, la investigación se estableció sobre aspectos como: describir tributos ambientales con el objetivo de advertir su propósito; indagar sobre los gravámenes

referidos al petróleo en Argentina para analizar si existen en ellos términos de tributaciones ambientales; comparar tributos argentinos en relación a la actividad mencionada con los evaluados de otros países para observar si presentan similitud; evaluar credibilidad; y estimar los gravámenes ambientales desarrollados para ampliar los tributos argentinos hidrocarburíferos y derivados en relación al consumo.

En el ámbito nacional, y más precisamente en la provincia de Neuquén, Giuliani (2013) presentó un estudio titulado *Gas y petróleo en la economía de Neuquén*, con el propósito de profundizar en la historia económica reciente de la Provincia de Neuquén, cuyo principal rasgo es su significativa dependencia respecto de la actividad hidrocarburífera. La hipótesis que se estableció expresaba que la modalidad de enclave a partir de la cual se desenvuelve el sector hidrocarburífero, provocó que la merma en la extracción de petróleo y gas que afectó al conjunto de las Cuencas Productivas 13 del país se expresara en la sociedad neuquina a través de las dificultades financieras del Estado provincial para sostener las acciones que derivan de la dependencia de la economía respecto de un sector cuyos requerimientos de mano de obra son escasos en relación a su participación en el Producto Bruto Geográfico. Una de las conclusiones arribadas tiene que ver con que la denominada “tesis de la maldición de los recursos naturales” pareciera verificarse en Neuquén, aunque queda claro que su existencia depende de la modalidad de explotación de tales recursos y del destino que se le asigne a los fondos que se obtienen por su utilización, en un contexto donde en Argentina, el carácter estratégico de los hidrocarburos surge no solamente de su futuro agotamiento, sino también de su posición predominante en la matriz energética nacional y de la posibilidad de generar una ganancia extraordinaria o renta, cuya posibilidad de apropiación depende de la modalidad de explotación.

Los impuestos ambientales en América y sobre todo en Argentina, son relativamente nuevos, tanto en su conocimiento como en su implementación. Por lo que en muchas ocasiones su destinación es errónea.

Mayormente estos tributos ecológicos se crean con fines recaudatorios solamente, sin asignación específica o con un destino totalmente opuesto al área que está obligada a pagarlos.

El error en la aplicación del impuesto y el mal desarrollo de las políticas causadas por los encargados de las mismas, provoca que estos impuestos beneficiosos en su definición y práctica, sean mal vistos por la población, y/o que las industrias contaminen sin miramiento ya que están pagando un “impuesto por contaminar”, al ver que el Estado no distribuye esos gravámenes a un área específicamente destinado al ambiente y que no se desarrollan proyectos con todo lo pagado. El papel de control tampoco es lo suficientemente estricto, provocando el poco interés de las industrias involucradas en actividades altamente contaminantes, de cuidar el medioambiente. (Salassa Boix, Fiscalidad y petróleo: un análisis tributario ambiental a partir de gravámenes concretos, 2016)

Existen muchas actividades que generan polución ambiental y una de las más contaminantes es la actividad petrolera, producida por la inmensidad de derivados que genera la misma y en Argentina una de las menos reguladas en cuanto a la contaminación que generan. Con los años el control aumento, pero las empresas no dejan de provocar daños ambientales, ya que no tienen una presión que les pueda implicar cierta incomodidad antes estos eventos contaminantes.

Los impuestos verdes que se aplican en Latinoamérica en relación al petróleo, se vinculan en su mayoría al producto del petróleo, como gasolinas, diésel y demás derivados (Bastidas Vidal, 2017).

En el caso de Argentina, no se aplica un impuesto ambiental a nivel nacional al petróleo, solo impuestos en su contexto tradicional al consumo en su mayoría, que lo pagan los consumidores y las empresas en su carácter de contribuyente y tasas ambientales que recaen sobre las empresas que se encargan de desarrollar actividades de explotación hidrocarburíferas.

Las provincias que contienen los reservorios de petróleo, se encargan de aplicar y sancionar tasas ambientales a las empresas que trabajan y explotan la actividad petrolera. Para llegar al pago de esas tasas, deben cumplir con ciertas normas y requerimientos ambientales obligatorios, que las habilita a ejercer en la provincia y hondar en el petróleo, tanto en la extracción, refinación, transporte y demás derivados de esta actividad económica.

Ante determinados acontecimientos que puedan surgir, como, por ejemplo, derrames causados por roturas de oleoductos, las empresas se ven obligadas a pagar multas por los daños causados ante estos desperfectos u otros tipos de negligencias que pueden ocurrir.

Rio Negro, Neuquén, Chubut y Santa Cruz, son algunas de las provincias encargadas del cobro de estas tasas a través de entes ambientales y especializados, encargados de la regulación ecológica de cada provincia.

El Trabajo Final de Grado incluye tres partes fundamentales: en la primera de ellas se redactó un vasto marco teórico, donde incluyeron cuestiones conceptuales e históricas referidas al tema de investigación, aportes teóricos y relevantes referidas a la problemática, en una segunda parte se procedo a diseñar un marco metodológico acorde a la propuesta investigativa con sus consecuentes resultados debidamente analizados e interpretados a la luz de los aportes teóricos y conceptuales, para luego cerrar con conclusiones personales que se forjaron a raíz de la realización del trabajo.

2. Objetivos

2.1 Objetivo general:

- Analizar tributos ambientales relacionados a la extracción del petróleo y consumo, con el objetivo de ampliar las tasas ambientales existentes referidas a la explotación de petróleo en Argentina y tributos al petróleo aplicados al consumo.

2.2. Objetivos específicos:

- Describir tributos ambientales con el objetivo de advertir su propósito.
- Indagar sobre los gravámenes referidos al petróleo en Argentina para analizar si existen en ellos términos de tributaciones ambientales.
- Comparar tributos argentinos en relación a la actividad mencionada con los evaluados de otros países para observar si presentan similitud, evaluar credibilidad.
- Estimar los gravámenes ambientales desarrollados para ampliar los tributos argentinos hidrocarbúricos y derivados en relación al consumo.

3. Marco Teórico

3.1. Tributación ecológica

La idea de proteger el medio ambiente no por medio de obligaciones prohibiciones, sino por medio de tributos, supone un cambio de mentalidad en el planteamiento del tema. En efecto, se pasa de un derecho de pura imposición estatal a un derecho que implica una colaboración y cooperación entre el estado y la sociedad en el sostenimiento del medio ambiente. (Almada. 2017. p. 12)

El petróleo, carbón y gas natural son recursos no renovables, que se usan para la generación de electricidad, transporte e industria que, representan el origen de más del 80% de las concentraciones de gases de efecto invernadero en la atmosfera.

Es por esto y otros motivos, que medidas fiscales ecológicas han tenido durante los últimos años un gran auge. En efecto, los Estados miembros de la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico) han realizado un arduo proceso de reforma fiscal verde. (Salassa Boix, Fiscalidad y petróleo: un análisis tributario ambiental a partir de gravámenes concretos, 2016, pág. 269).

Esta organización cuenta con 34 miembros, entre los cuales encontramos dos latinoamericanos como Chile y México; pero hay 12 países no miembros que han adherido a las directrices de la organización; Argentina, Brasil y Colombia son algunos de los representantes de Sudamérica no miembros.

Debido a esto es que Argentina ha pasado a regular y aplicar medidas precautorias, preventivas y de remodelación ambiental, por ejemplo es el caso de las descargas de residuos

asociados a las operaciones petroleras, emisiones atmosféricas, investigación y limpieza de sustancias peligrosas, entre otras (Arroyo Peláez, 2017).

No es extraño que hoy en día, los Estados usen impuestos como medio de políticas intervencionistas. Estos, son gravámenes cuya finalidad va más allá de la recaudación que pueda generar, se los establece como gravámenes generadores o modificadores de conducta. (Salassa Boix, Cuestiones Elementales sobre los tributos ambientales, 2012)

En países con experiencia sobre regulaciones y medidas medio ambientales, utilizan los denominados impuestos verdes y/o ecológicos, también conocidos como impuestos pigouvianos. Estos son tributos con fines extrafiscales, y tienen como destinación la protección ecológica y lograr la internalización de las externalidades generadoras a través del uso del mismo sistema de precios, buscando alentar o desalentar conductas que benefician a la sociedad.

Parece acorde tomar a Salassa Boix (2016) quien define 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 (p. 269).

Los impuestos pigouvianos, implican una reforma fiscal ambiental muy grande, incluyendo al sector privado, público y la sociedad en general. Los sectores privados deben rendir cuentas al sector público regulador; por parte del gobierno es necesaria la explicación de lo que implican estos impuestos, si es que la sociedad también forma parte de estas reformas fiscales y no solo involucran los sectores privados debido a las actividades económicas en las que están envueltas. Lo cual implica un riesgo elevado en países que no son desarrollados, ya que no son capacidades que abundan en países latinoamericanos.

3.1.1. Clasificación de Tributos Ambientales

Yacolda (2009) desarrolla una clasificación novedosa de la tributación ambiental. Por un lado, se tienen los tributos ambientales creados exclusivamente en defensa del bien ambiental y, por otro lado, la introducción de elementos ambientales a tributos ya existentes y con una finalidad no ambiental. Pero hablando de tributación ambiental en sentido estricto, también se aplicarían las categorías de tributos ya conocidos: impuestos, tasas y contribuciones, según lo que explica Basualdo (2011):

Impuestos: son instrumentos o en este caso tributos ambientales por excelencia que sirve para inducir o modificar comportamientos de los agentes contaminantes.

Son aquellas prestaciones pecuniarias dirigidas a ordenar las conductas de productores y consumidores que afectan al medio ambiente. Los impuestos son creados por el Ejecutivo, y pueden ser a favor del Gobierno local, provincial o nacional. Dicho impuesto de carácter ambiental debe considerar en su hecho generador conductas degradatorias del medio ambiente. Asimismo, la utilización directa o indirecta de los recursos se condiciona a que se genere la consecuencia nociva, para que exista obligación tributaria.

Bravo (2015) llama “ecoimpuestos” a los impuestos ambientales y los define como tributos no vinculados, en mérito de los cuales se pretende disuadir a los ciudadanos y empresas del deterioro del medio ambiente, marca indeleble que evidencia una finalidad extrafiscal, a la vez que los clasifica en impuestos incentivos, o impuestos con finalidad recaudatoria. Los primeros son creados con una finalidad principal que es orientar el comportamiento de los productores o consumidores, mientras que los segundos se establecen con un fin primordialmente recaudador.

Tasas: se originan en la utilización de un bien público cuya conservación está a cargo del Estado, y es un tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o

potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente, su producto no puede tener un destino ajeno al servicio que constituye el presupuesto de la obligación. El hecho generador puede recaer en la prestación de un servicio público o en la realización de una actividad administrativa. Las tasas pueden ser originadas en el Poder Ejecutivo, o por los gobiernos regionales y locales, según su ámbito de aplicación.

Las tasas por prestación de servicios pueden tener carácter ambiental si los sujetos más contaminantes han de sufragar un importe superior al costo individual del servicio, pagando una cantidad inferior a dicho coste quienes actúen de modo más favorable para el entorno natural.

Contribuciones especiales: tributo cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento del valor de sus bienes, como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos. Es la prestación obligatoria debido a beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado.

Para el caso de las tasas y contribuciones ambientales, Bravo (2015) señala que son aquellos tributos vinculados cuyo propósito consiste en cubrir los costos generados por el uso de servicios medioambientales y proyectos ecológicos.

3.1.2. Principio de tributación ambiental:

El principio por excelencia para la cuestión tributaria ambiental tiene que ver con la expresión “el que contamina paga”. Basualdo (2011) señala que el punto de partida de este principio es que el agente económico que causa daños (contamina) y el punto de llegada también (pagador). Demanda que el agente responsable de una contaminación, debe pagar los gastos de las medidas necesarias para evitar la contaminación o para reducirla. Este principio tiene dos

direcciones: a) la identificación del agente contaminador, y b) la cuantificación de la contaminación producida, para que sea pagada por dicho agente.

Si bien anteriormente se presentaban dudas sobre si cobrar al consumidor, al ser una situación problemática de grandes magnitudes para el planeta, se involucra todas las personas como responsables de la situación ambiental.

El principio pretende que el contaminador asuma su obra y sea él quien económicamente se responsabilice por el daño ambiental que ocasiona. A la vez de que el contaminador también debiera hacerse cargo de los costos reales de su producción.

3.2. Impuesto verde, petróleo y América

Según la OCDE, los impuestos ambientales son aquellos cuya base imponible consiste en una unidad física de algún material que tiene un impacto negativo comprobado y específico sobre el medio ambiente. Son ejemplos de ellos impuestos sobre las emisiones que contaminan el aire, sobre la emisión de dióxido de carbono, etc.

Es por esto que a los tributos ecológicos en América Latina se los puede proyectar en su gran mayoría, en aquellos países que gravan a los combustibles y energías y sobre todo a los recursos no renovables (Bastidas Vidal, 2017, pág. 2). Sin embargo, muchos de esos tributos fueron creados con fines meramente recaudatorios y existe una marcada falta de seguimiento en relación a la disminución de la contaminación por parte de las entidades competentes.

Es muy difícil implementar reformas fiscales ambientales derivadas del continente europeo en América Latina, ya que más allá de las diferencias culturales, puede ser común a nivel fiscal encontrar la convivencia de subsidios con impuestos a actividades derivadas de la energía fósil.

En los países ricos en hidrocarburos y otros recursos naturales, los subsidios y los precios distorsionados, suele ser la forma en que amplios sectores de la sociedad exploten los recursos naturales de sus países.

Por estas incongruencias que se producen, es que los impuestos ambientales buscan generar un doble dividendo, no solo eliminar las externalidades que se generan si no que también reducir esas distorsiones tributarias.

En general los países latinoamericanos coinciden en las políticas tributarias, a saber:

- Tasa por la extracción de recursos renovables y no renovables.
- Impuestos a los combustibles.
- Pago de autorizaciones ambientales para desarrollo de proyectos.

(Bastidas Vidal, 2017, pág. 4).

En relación a la actividad del petróleo, son pocos los países que tienen gravámenes ambientales en nuestra región, que se vinculan a la misma. Podemos encontrar a:

Tabla 1
Impuestos petrolíferos ambientales

| País | Impuesto | Destinación |
|--------|--|--|
| México | Impuesto sobre producción y servicios, tasa a la gasolina; impuesto generado para la enajenación del diésel y gasolina | A entidades federativas, municipios y demarcaciones territoriales. |
| Chile | Impuesto específico a los combustibles y al carbono: | Se consideró a este impuesto un ingreso más para financiar |

| | | |
|----------------|--|---|
| Ecuador | <p>tiene como hecho generador la primera venta o importación de la gasolina automotriz y diésel</p> | <p>la Reforma Educacional y partes del mismo con libre destinación</p> |
| | <p>Impuesto ambiental a la contaminación vehicular: grava la contaminación del ambiente producida por el uso de vehículos motorizados terrestres</p> | <p>Objetivo: reducir las emisiones contaminantes, desincentivar el uso vehicular de determinados cilindrajes, mejoramiento en la calidad de combustibles y planes de chatarrización para aquellos vehículos en desuso</p> |
| Guatemala | <p>Impuesto a la gasolina: generado por aquellas actividades relacionadas a la producción, almacenamiento en refinerías o plantas de transformación para distribución en el territorio para uso, disposición o consumo</p> | <p>Su finalidad es para los servicios de transporte y para mejorar, construir y mantener infraestructura vial, tanto urbana como rural</p> |
| Estados Unidos | <p>Impuesto al petróleo: alcanza al petróleo crudo recibido en</p> | <p>Se destina a nutrir fondos de naturaleza ambiental, afectada</p> |

| | | |
|-----------|---|--|
| | <p>las refineras de EEUU; a los desastres naturales</p> <p>productos derivados del derivados del petrleo.</p> <p>petrleo que ingresen al pais</p> <p>para consumo, utilizacion o</p> <p>almacenamiento; petrleo</p> <p>crudo utilizado en el pais o</p> <p>exportado fuera de su</p> <p>territorio.</p> | |
| Brasil | <p>Contribucion de intervencion</p> <p>en el dominio economico de</p> <p>combustibles; grava a la</p> <p>importacion y</p> <p>comercializacion del petrleo</p> <p>y sus derivados.</p> | <p>Su recaudacion se destina al</p> <p>pago de subsidios sobre</p> <p>precios del transporte de</p> <p>alcohol combustible, gas</p> <p>natural y derivados;</p> <p>financiamiento de proyectos</p> <p>ambientales y financiamiento</p> <p>de programas de</p> <p>infraestructura de transporte.</p> <p>En concepto de retribucion de:</p> <p>declaraciones juradas</p> <p>ambientales; estudios de</p> <p>impacto ambiental, entre</p> <p>otros.</p> |
| Argentina | <p>Tasas ambientales a la</p> <p>actividad hidrocarburifera</p> | |

Fuente: Maya Pantoja L.A y Muñoz Rosero P.A, “Los tributos verdes en América Latina: un comparativo estructural” (2015) y Salassa Boix R., “Fiscalidad y petróleo: un análisis tributario-ambiental a partir de gravámenes concretos” (2016) – Elaboración propia

En muchos de los casos de los impuestos mencionados, el pago es elevado, pero la destinación del gravamen no es redirigida para los fines que los impuestos fueron creados.

Es el caso de México, en donde el impuesto especial sobre producción y servicios, no tiene un destino definido, su ingreso es destinado a la necesidad o emergencia del momento.

El impuesto al carbono de Chile busca internalizar el costo social de actividades que ocasionan externalidades ambientales e inducir un mejor desempeño ambiental de los agentes económicos. El gravamen se presenta con un doble dividendo, por un lado, desincentiva la contaminación, pero también se presenta como una fuente más de recaudación de ingresos fiscales. (Frazzoni, 2018, pág. 3)

Sin embargo, el impuesto como se observa en el cuadro no tiene su debida destinación al resarcimiento ecológico, es por esto que no tiene buena aceptación por la población en el país.

En Estados Unidos y siguiendo a Salassa Boix (2016), el mismo establece, que para que sea un verdadero tributo ecológico tiene que tener tal presión económica que al contribuyente no le dé lo mismo agredir el medio ambiente, por esto el autor considera que el impuesto estadounidense tiene una presión baja como para generar un verdadero cambio de conducta, ya que grava con pocos centavos de dólares al barril de petróleo.

Según Bastidas Vidal (2017) y demás autores citados, las tributaciones ambientales adoptadas en América Latina fueron creadas para salir de crisis económicas, desastres ambientales por contaminación y de la pobreza que suele agobiar a la región.

Los autores Fanelli, Jiménez y Azcúnaga (2015), toman a Prust, Gillingham y Keen. Estos autores difieren en cuanto a que tipos de políticas deberían tomarse en países en desarrollo ante estos tipos de reformas fiscales.

Prust por su parte, expone que en los países en desarrollo las combinaciones ideales de políticas serían elementos fiscales y otras, que podrían ser cargos por usos de recursos naturales o permisos negociables de emisiones. Sin embargo, Gillingham y Keen toman en cuenta los problemas administrativos y de cumplimiento tributarios que pueden existir en estos países, por lo cual, deberían basar sus estrategias en la imposición a productos energéticos, incluyendo la eliminación de impuestos negativos como los subsidios al consumo de combustibles fósiles.

3.3. Estructura básica de un tributo ambiental:

Como señala Basualdo (2011), la estructura de cualquier tributo ambiental se define atendiéndose al producto o sustancia contaminante objeto de gravamen, en nuestro caso la contaminación ambiental. El análisis de la estructura de un tributo ambiental para la contaminación ambiental debería centrarse en cinco elementos clave: el sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho imponible gravado, la determinación de la base imponible, la fijación de la tarifa y la cuantificación de la cuota íntegra.

- Sujeto activo: es quien se queda con el dinero, los entes públicos, es quien exige el pago del tributo. Normalmente es el estado, a través de leyes destinadas a tal fin, adquiriendo a la vez ciertas obligaciones.

- Sujeto pasivo: es uno de los elementos del tributo. Es el que está obligado a pagar el tributo, es justamente el realizado del hecho imponible. Es el contribuyente, quien paga el tributo al ente público, pero no necesariamente es quien soporta la carga del tributo.

- Hecho imponible gravado: el hecho imponible del tributo debe tipificar la realización de la conducta, que resulta atentatoria contra el ambiente, para desincentivar su realización. Es posible gravar cuatro categorías de hechos imponibles de los tributos encaminados a la protección del medio ambiente:

1. Gravar la explotación de los recursos naturales, en aras de desincentivar su uso o por lo menos, limitándolo.
2. Gravar el ciclo productivo, con el propósito de incentivar tecnologías menos contaminantes.
3. Someter a tributación la transformación de materia virgen en mercancía, puesto que se contaminan cíclicamente las reservas de la materia prima.
4. Describir, como hecho imponible, la producción e intercambio de bienes.

- Base imponible: es la medida del daño ambiental que se pretende evitar, además se debe tener en cuenta que la finalidad del impuesto es evitar la contaminación, por lo que los sistemas de estimación objetiva han de basarse en elementos que incentiven la reducción de la contaminación, como el tipo de instalaciones o de materias primas utilizadas en los procesos. Para la configuración de los Tributos ambientales, entre otras que persiguen la misma finalidad, se pueden considerar las siguientes bases imponibles:

- Las emisiones contaminantes: toneladas de dióxido de azufre (SO₂) y de carbono (CO₂) emitidas.
- El contenido contaminante de los combustibles, como el azufre y el carbono.
- Los factores productivos contaminantes: fertilizantes y combustibles, plásticos, etc.
- Bienes de consumo contaminantes: pilas y embalajes, etc.

- Tasa o cuota: es la cifra, coeficiente o porcentaje que se aplica a la base imponible para obtener como resultado la cuota íntegra. La cuota expresada en unidades monetarias, se obtendría aplicando a la base imponible el tipo de gravamen establecido.

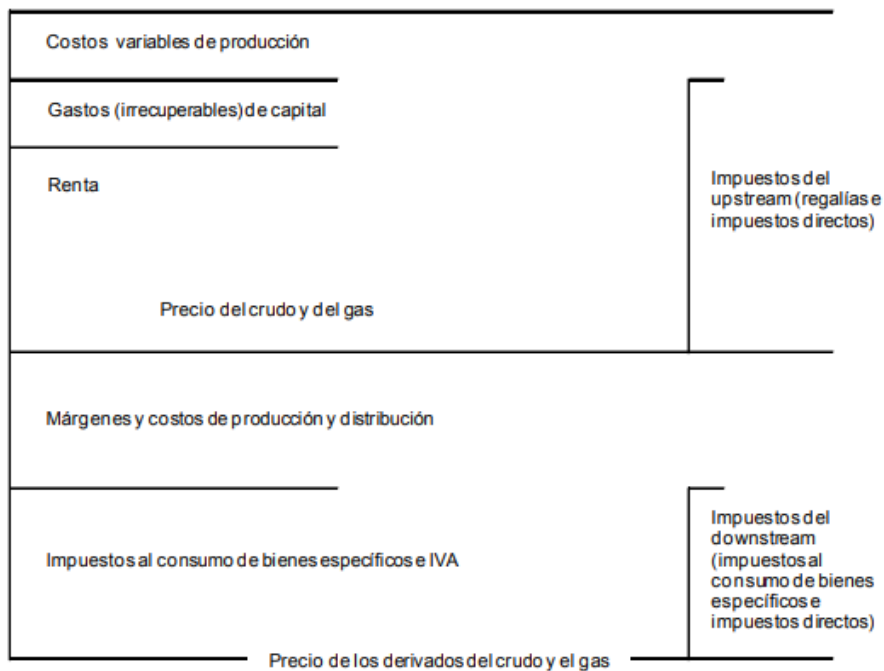
La tasa de un impuesto ambiental no puede fijarse arbitrariamente sin comprometer su base lógica y, quizás, el fundamento mismo a partir del cual se recabó el apoyo político para su aplicación. La tasa impositiva debe estar de alguna manera vinculada a los costos generados por el problema ambiental que intenta resolver.

3.4. Impuestos sobre el Petróleo y el Gas

Los impuestos sobre el petróleo y el gas se reagrupan en dos amplias categorías como lo sugiere Brosio (2013), los impuestos upstream y los downstream:

- Upstream: se aplican en las fases de exploración y extracción del petróleo crudo y el gas natural. Y su finalidad es la de repartir la renta entre el gobierno y el inversor. Si bien su finalidad predominante no es la recaudación de ingresos inmediatos se prevé que alguno de ellos tenga impacto ambiental ante la reducción de la producción, como el caso de las regalías y los impuestos a la extracción de recursos naturales.
- Downstream: se aplica al refinado, venta y distribución. Es decir, todos los servicios comprendidos desde el transporte y almacenamiento hasta la venta en los mercados de consumidores.

Diagrama 1- Impuestos sobre el petróleo y el gas



Fuente: Brosio (2013)

3.5. Los tributos en Argentina

En nuestro país no existe un conjunto de normas tributarias a las que se les pueda denominar reforma fiscal verde según lo explica Almada (2017), sino que existen tributos a la utilización de cierto tipo de energías o a la creación de incentivos compatibles con objetivos ambientales.

Más precisamente señala Ferré Olive (2013) que en Argentina se aplican ciertos incentivos relacionados con energías renovables (eólica, solar y biocombustibles entre otros) y ciertos tratamientos en jurisdicciones locales a residuos.

Los incentivos tributarios comprenden la posibilidad de recuperar de manera anticipada el IVA, en el impuesto a las ganancias optar por amortizar de manera acelerada los bienes y los bienes afectados en los proyectos que no integraran la base de imposiciones del impuesto a la ganancia mínima presunta (Almada, 2017, p 15)

En Argentina, las reformas fiscales ambientales que se implementaron no tienen la suerte de ser impuestos estrictamente. Sin embargo, se tributan tasas y multas ambientales relacionadas a la actividad petrolera y la industria de recursos no renovables en sí.

Si bien, en nuestro país, a partir del año 1994, el medio ambiente se halla reconocido como bien jurídico protegido constitucionalmente, la Argentina no ha logrado atenuar la preocupación social sobre la problemática por no contar con políticas uniformes en los distintos estratos de gobierno. (Almada, 2017, p 20)

Las tasas se destinan a financiar el costo de las erogaciones asociadas con las contraprestaciones e insumos necesarios para llevar a cabo las actividades de control y fiscalización de aquellas empresas dedicadas al desarrollo de actividades hidrocarburíferas.

Estas son reglamentadas por cada provincia dueña de reservorios petrolíferos. A diferencia de un impuesto, la tasa es un tributo caracterizado porque la actividad que origina la obligación tributaria afecta solo a algunos sujetos.

Es el pago que se genera a cambio de un servicio, por esto la entidad encargada de recibir la recaudación de la misma, la destinada a:

- Declaraciones Juradas
- Estudios de impacto ambiental
- Resolución ambiental
- Renovación de resolución ambiental periódica de acuerdo a parámetros que fije la reglamentación
- Habilitación de consultoras para realizar declaraciones juradas y estudios de impacto ambientales en forma anual. (Ley Provincial N° 3266, 1998)

En el caso de los impuestos y relacionados al petróleo se encuentra el “Impuesto sobre combustibles líquidos y gas natural”, la normativa nacional establece un impuesto sobre la transferencia a título oneroso o gratuito de diferentes derivados del petróleo ya procesados. Tiene como característica ser un impuesto monofásico ya que está diseñado para que incida en una sola de las etapas de circulación que recae sobre consumidores, y titulares de bocas de expendio y almacenamiento de combustibles. (Ley 17.319 Sección 6a. Tributos)

Si bien el gravamen es lo suficientemente significativo como para generar un cambio de conducta, su destinación nada tiene que ver con la protección ambiental, ya que su recaudación se destina al Fondo Nacional de la Vivienda. De todas formas, el impuesto antes mencionado no tiene una creación con fines medioambientales si no recaudatorios. (Salassa Boix, Fiscalidad y petróleo: un análisis tributario ambiental a partir de gravámenes concretos, 2016)

Estos impuestos mencionados, son claro ejemplo de que reformas fiscales o solamente ideas que se toman de países desarrollados, pueden ser mal implementados en países no desarrollados como América, provocando que sean incompatibles con la visión de la sociedad.

3.5.1. Impuesto sobre Combustibles Líquidos y Gas Natural

La normativa nacional establece un impuesto sobre la transferencia como lo menciona Salassa Boix (2016), 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;

- e) solvente;
- f) aguarrás;
- g) gasoil;
- h) diesel oil
- 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 refinan 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).

Estamos ante un impuesto monofásico, como lo menciona Salassa Boix (2016), 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) diésel-oil: 19 % y i) kerosene: 19 % (art. 4, título III, Ley 23966).

3.5.2. Impacto económico-ambiental

En Argentina, de las 12 empresas que concentran la mayoría de la producción petrolera, 8 son de capitales extranjeros. A pesar de que la renta petrolera garantizada por el Estado es cinco veces superior a lo que les cuesta producir un barril de petróleo, no se hacen cargo del costo del impacto sobre el medio ambiente y sobre las personas (Yanson, 2015)

Con el análisis expuesto de los impuestos ambientales que son aplicados en otros países, y su correcta utilización a través de diferentes estudios, es que resultaría beneficioso el cambio de tasa ambiental que existe en Argentina hacia la modalidad de impuestos. Ya que, si su destinación es apropiada, y tomando como ejemplo los impuestos analizados, la reformulación del gravamen ya existente puede traer cambios positivos en el medio ambiente. Su asignación puede ir más allá de realizar declaraciones juradas ambientales, estudios ambientales, etc., la recaudación, por ejemplo, podría ser destinada a la renovación y reutilización de suelos en las áreas de explotación petrolera.

Con respecto al impuesto sobre combustibles líquidos y gas natural, que es meramente un impuesto recaudatorio, y tomando a Guatemala de ejemplo, incorporar el concepto ambiental al mismo y poder utilizar la recaudación para mejorar el transporte público, la infraestructura vial urbana y no urbana, podría ser otro aspecto positivo.

Uno de los aspectos negativos que puede traer aparejado es el cambio cultural que estos tributos ambientales conllevan, ya que el pago del impuesto es inmediato pero las tareas para las cuales se aplica la recaudación es a largo plazo, siempre y cuando sean utilizados para el fin que se crearon.

Otro de los aspectos importantes y tomando a Salassa Boix (2016), el impuesto debe ser significativo y tener una presión fiscal tal que sirva para afrontar los objetivos para las que fueron creadas. Por lo cual, visto de esta manera puede ser un gran aliciente para la economía, pero no tanto así para el contribuyente o la población hacia la cual recae.

Si el país tuviera una economía verde, el cambio de tasas o impuestos ambientales, en vistas de las reformas fiscales, el ingreso mensual que provoca el cambio de definición provocaría un aumento en los ingresos y la generación de nuevos puestos de trabajo; si es que las inversiones tanto públicas como privadas son destinadas a reducir la contaminación para la cual fueron creadas y promover la eficiencia energética y de los recursos.

Un punto que no se puede obviar, es conocer con exactitud el daño, quien lo provoca, cuanto lo perjudica y a quien perjudica. Una vez obtenida esta información se debería implementar un cambio ante la producción y la misma tecnología que se encuentra en uso.

Estudios científicos demostraron que hay nuevas formas para tratar el dióxido de carbono, que podría permitir el desarrollo de nuevos métodos extractivos del petróleo.

Pero ante estos planteamientos teóricos se encuentra la negatividad de las empresas productoras, transportadoras o que se relacionan con algún tipo de actividad relacionada a los recursos fósiles. De todas formas, si el Estado está presente y comprometido ante estas reformas, tener un control exhaustivo y con la implementación correcta de leyes y decretos, debería ser suficiente para que las empresas que ya realizan este tipo de actividades se vean obligadas a realizar

los cambios pertinentes antes las reformas fiscales ambientales, y para aquellas empresas que quieran ingresar al circuito, deberían incorporarse ya con las nuevas tecnologías.

Si se habla del papel del Estado, se habla de informar, ya algo que ocurre en Latinoamérica y en Argentina es la deficiencia de información que provoca un efecto colateral, agravando los problemas ya existentes, las fallas en el mercado y por supuesto conductas desfavorables con el ambiente. Lo cual es un desafío para el gobierno de Argentina ya que es accionista mayoritaria de unas de las empresas más grandes extractoras y productoras de derivados de recursos no renovables.

Ahora, como menciona Capettini (2017) puede suceder que una actividad realizada por un agente económico (sujeto pasivo), presente una alta capacidad contaminante en términos de volúmenes de emisiones, por ejemplo, pero al mismo tiempo una baja capacidad contributiva en términos económicos. Entonces la actividad del Estado para corregir estos casos estará bajo la óptica de su función preservadora “a priori”, o a través de la figura de resarcir o recomponer “a posteriori”.

Así mismo la autora anteriormente mencionada, señala que, frente al daño ambiental concreto, lo prioritario que indica la Constitución Nacional en el artículo 41 es, “recomponer o llevar a su estado anterior al daño”, pero no en todos los casos de degradación ambiental se podrá llevar al estado original la situación, por lo tanto, en éstas situaciones será necesario resarcir.

De todos modos, como lo afirma Capettini (2017) no es suficiente una declaración de la finalidad generalista ambiental del tributo, sino que debe surgir de las regulaciones efectivas del mismo – sujetos pasivos, base imponible, etc. – caso contrario, puede emerger un doble impacto tributario sobre un mismo objeto de otro tributo recaudatorio.

Teniendo en cuenta que los municipios argentinos padecen diferentes problemáticas ambientales, que son el nivel de gobierno más idóneo para promover la protección del medio ambiente por encontrarse en contacto directo con grupos poblacionales de similares valores, características, necesidades y que el Derecho Tributario con todo su instrumental disponible ofrece un valioso aporte, no se puede dejar de reconocer las principales dificultades que enfrentan los municipios a la hora de dictar medidas tributarias ambientales, como por ejemplo, la falta de conocimiento sobre la naturaleza jurídica de las medidas tributarias ambientales o la competencia tributaria de los entes locales para regular tales medidas (Capettini, 2017, p 96)

Ante esto, el artículo 123 de la Constitución Nacional establece: “cada provincia dicta su propia constitución, conforme a lo dispuesto por el artículo 5 asegurando la autonomía municipal y reglando su alcance en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero”. Este reconocimiento constitucional, implica una serie de facultades como la potestad para dictar medidas tributarias, entre las que se podrían ubicar a las de carácter ambiental.

4.Marco Metodológico

La metodología del trabajo se forma con las siguientes características y herramientas elaboradas en la tabla:

4.1 Ficha técnica

Tabla 2

| Objetivos específicos | Tipo de Investigación | Metodología | Técnicas | Instrumentos | Población | Muestra | Criterio muestral |
|--|-----------------------|-------------|---|-----------------------------------|------------------------------|--|---|
| Describir tributos ambientales con el objetivo de advertir su propósito. | Exploratoria | Cualitativa | Análisis de contenido Relevamiento de bibliografía | Fichas Registros digitales | Finita Normativa y artículos | Artículos (6), leyes (4) y profesionales idóneos en el tema (3). | No probabilístico-intencional o opinático |
| Indagar sobre los gravámenes referidos al petróleo en Argentina para analizar si existen en ellos términos de tributaciones ambientales. | Documental | Cualitativa | Análisis de contenido Relevamiento documental | Fichas Registros digitales | | | |
| Comparar tributos argentinos en relación a la actividad mencionada con los evaluados de | Exploratoria | Cualitativa | Análisis de contenido Relevamiento de bibliografía | Fichas Registros digitales | | | |

| | | | | | | | |
|---|------------|-------------|--|-----------------------------------|--|--|--|
| otros países para observar si presentan similitud, evaluar credibilidad. | | | | | | | |
| Estimar los gravámenes ambientales desarrollados para ampliar los tributos argentinos hidrocarbúferos y derivados en relación al consumo. | Documental | Cualitativa | Análisis de contenido Relevamiento documental | Fichas Registros digitales | | | |

Fuente: elaboración propia

El trabajo se basa en una investigación documental-exploratoria, ya que se funda a partir de la investigación de artículos científicos internacionales y leyes nacionales apoyadas en impuestos y reformas tributarias ambientales, relacionadas a la actividad petrolera.

Para el presente trabajo se recurrió a la metodología cualitativa, que es la que estudia las características y cualidades de un fenómeno. A esta metodología le pertenece la investigación documental, porque trata de interpretar la realidad a través de documentos y otras fuentes de información.

La investigación documental es el instrumento de apoyo que facilita, dentro del proceso de investigación científica, el dominio de las técnicas empleadas para el uso de la bibliografía. Según Baena (1985), la investigación documental es una técnica que consiste en la selección y compilación de información a través de la lectura y crítica de documentos y materiales bibliográficos, bibliotecas, bibliotecas de periódicos, centros de documentación e información.

Las fuentes bibliográficas seleccionadas relatan tanto el impacto que tiene en sus respectivos países la consideración de los tributos ambientales, como en Argentina; para lo que se recurrió a trabajos relacionados sobre el país, donde se considera el impacto ambiental, económico y social que provocan las decisiones fiscales.

Considerando lo difícil que fue para el continente europeo, establecer y enmarcar los gravámenes ambientales, se tiene que la tarea en el continente latinoamericano sea mucho más fácil, a partir de la existencia de jurisprudencia antes estos impuestos, y a partir del análisis documental es posible sentar bases para agilizar la estimación tributaria.

La investigación documental depende de la información y los datos difundidos por diversos medios. Estos medios se pueden clasificar en impresos, electrónicos, gráficos y audiovisuales.

Para la presente investigación se recurrió a diferentes trabajos, libros, textos e investigaciones científicos, entre otros que se recolectaron, acerca de las reformas fiscales ambientales o bien distintos impuestos con el auge ambiental que se encuentra en Latinoamérica, es un buen y productivo comienzo para preservar aquel ambiente que no fue tomado en cuenta desde un principio por los diferentes protagonistas.

5. Resultados

En el transcurso del trabajo se logró formar el conocimiento acerca de lo que son los tributos ambientales, cuales existen y se usan en otros países en relación a la actividad petrolera, como así también, aquellos gravámenes que existen en Argentina que son afectados a la misma actividad pero que no conllevan un agregado ambiental inminente. Es por esto, que, con toda la documentación recolectada, y sin ahondar en marcos legales, es que se podría convertir de forma beneficiosa los gravámenes petrolíferos hacia gravámenes ambientales. A continuación, se señalan resultados significativos que fueron arribados a raíz del análisis documental:

- La contabilidad puede aportar un gran cambio en el desarrollo y progreso del cambio ambiental. Todos los impuestos que fueron nombrados y analizados precedentes de Argentina, junto a aquellos gravámenes que ya son utilizados en Europa con amplia aceptación y sin olvidar a esta ciencia social que es la contabilidad.
- Las ciencias contables aportan instrumentos tributarios, puede y debe coadyuvar a la consecución de los objetivos generales de las políticas ambientales y en concreto a la realización de un desarrollo sostenible, lo cual no significa que haya de asumir la responsabilidad de ser la única como si hubiera de ser la salvadora de todos los problemas.
- Grandes son las ventajas que pueden generar la reformulación de las ya creadas tasas ambientales por las provincias extractoras de petróleo. Y significativo sería el cambio que se podría generar si se toman aquellos impuestos como los existentes en Chile y Guatemala acerca del carbono que genera el transporte vehicular.
- No puede olvidarse el control que se tiene que tener ante estos impuestos, por lo cual los profesionales contables deben tener en cuenta junto a profesionales de la rama jurídica, este punto no menos importante que la mera creación de los gravámenes ambientales.

- Debido a todo el proceso que lleva la implementación de los tributos, es que se observa ante los estudios realizados, que no debe ser bruscamente instaurado. Ya que una demanda mayor a las empresas que producen los derivados del petróleo puede consecuentemente provocar un aumento hacia el consumo de la nafta, gasoil, gas, etc. Lo mismo sucedería si se implementa un impuesto ambiental a la contaminación generada por el uso vehicular, que afecta directamente a la sociedad y a cada persona que sea propietaria de un vehículo.
- A lo largo del análisis documental se identificaron muchos ejemplos de alteraciones ambientales que son los que pueden generar un gran desequilibrio económico si el impuesto no es bien desarrollado por los profesionales, ni promulgado con su debida cautela. Grande puede ser el impacto social que puede provocar, como así también el impacto negativo ante la población. Es por esto por el profesional contable, debe atender minuciosamente la creación de los gravámenes ambientales. Ya que con su correcta implementación es generadora de un gran cambio ambiental, tecnológico, social y cultural.
- Analizando los tipos de tributos ambientales es oportuno resaltar que la creación de incentivos o el establecimiento de impuestos resarcitorios a través de la introducción de exenciones o tratamiento diferencial dentro de los impuestos ya existentes, sería una alternativa a considerar para ampliar los tributos argentinos hidrocarburíferos y derivados en relación al consumo.

6. Conclusiones

En función del presente trabajo desarrollado y teniendo en cuenta los objetivos que se establecieron para su elaboración, se procederá a concluir los logrados en relación con cada uno de ellos.

En cuanto a describir tributos ambientales con el objetivo de advertir su propósito, se tiene que constituyen una de las tantas medidas con las que cuentan los gobiernos para proteger el medio ambiente a los fines de detener, o al menos reducir, los devastadores efectos derivados de la contaminación. De esta manera son 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, según lo expuesto por Salassa Boix (2016).

En relación a indagar sobre los gravámenes referidos al petróleo en Argentina para analizar si existen en ellos términos de tributaciones ambientales, se tiene que, en nuestro país las reformas fiscales ambientales que se implementaron no tienen la suerte de ser impuestos estrictamente. Si podemos confirmar que se tributan tasas y multas ambientales relacionadas a la actividad petrolera y la industria de recursos no renovables en sí pero aún, la Argentina no ha logrado atenuar la preocupación social sobre la problemática por no contar con políticas uniformes en los distintos estratos de gobierno, de acuerdo a las expresiones de Almada (2017)

De acuerdo a la comparación de tributos argentinos en relación a la actividad mencionada con los evaluados de otros países para observar si presentan similitud, se puede afirmar que muchos de los impuestos vigentes pueden modificarse en beneficio del medio ambiente; solo habría que ajustar los precios relativos de modo de aumentar la carga fiscal de los productos y actividades

más contaminantes, siguiendo los modelos de los países analizados. considerando que los más importantes impuestos recaudados carecen de referencias específicas y de disposiciones.

En relación con estimar los gravámenes ambientales desarrollados para ampliar los tributos argentinos hidrocarburíferos y derivados en relación al consumo, es oportuno resaltar que la creación de incentivos o el establecimiento de impuestos resarcitorios a través de la introducción de exenciones o tratamiento diferencial dentro de los impuestos ya existentes, sería una alternativa a considerar para ampliar los tributos argentinos hidrocarburíferos y derivados en relación al consumo.

Por último y atendiendo al propósito general de la presente investigación que versaba: analizar tributos ambientales relacionados a la extracción del petróleo y consumo, con el objetivo de ampliar las tasas ambientales existentes referidas a la explotación de petróleo en Argentina y tributos al petróleo aplicados al consumo, es posible concluir que fue alcanzado si se tiene que como conclusión que un adecuado sistema de imposición ambiental o una reforma fiscal verde en la República Argentina, acompañado de un amplio debate; donde se presenten a consideración las metodologías implementadas en otros países como por ejemplo los buenos resultados obtenidos de la diferenciación de alícuotas entre tipos de combustibles de acuerdo a su capacidad contaminantes, medida que no existe en nuestro país, pero favorecería la aplicación efectiva del sistema tributario, disminuyendo los impactos ambientales negativos.

En la República Argentina tradicionalmente el sistema tributario se ha mantenido indiferente a la temática ambiental, con escasa legislación tributaria sobre el tema de investigación, a pesar de las recomendaciones de los organismos especializados y de las experiencias del mercado que por sí solo, en la práctica, si no tiene legislación que lo regule, no ha evidenciado capacidad para resolver estos problemas, como señala Capettini (2017).

7. Bibliografía

- Almada, Lorena. (2017). *La reforma fiscal verde. el desafío de Argentina al momento de redefinir roles de su sistema federal de gobierno*. Instituto de Investigaciones Teóricas y Aplicadas. Universidad Nacional de Rosario. Recuperado de: https://www.fcecon.unr.edu.ar/web-nueva/sites/default/files/u16/Decimocuartas/almada_casella_y_otro_la_reforma_fiscal_ve_rde_0.pdf
- Arroyo Peláez, A. (Noviembre de 2017). El gran impulso ambiental en el sector de la energía. Publicación de las Naciones Unidas.
- Bastidas Vidal, A. L. (2017). *UTMACH*. Obtenido de <http://repositorio.utmachala.edu.ec/bitstream/48000/10856/1/ECUACE-2017-CA-DE00567.pdf>
- Basualdo Salcedo, E. (2011). *La tributación ambiental como instrumento, para la protección del medio ambiente*. Universidad Nacional del Perú. Recuperado de <http://repositorio.uncp.edu.pe/bitstream/handle/UNCP/2316/Basualdo%20Salcedo.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Boix, R. R. (2013). *Cuestiones elementales sobre los tributos ambientales*. Revista de derecho.
- Bravo Cucci, J. (2015). *Fundamentos de Derecho Tributario*. Quinta edición. Jurista Editores. Lima – Perú.
- Brosio, G. (Febrero de 2013). *Interacciones intergubernamentales entre los impuestos sobre el petróleo y el gas y la protección ambiental*. Naciones Unidas.
- Carrera Poncela, A., & Movellán Vázquez, A. (Noviembre de 2007). *Cibero Americana*. Obtenido de <http://www.ciberoamericana.com/documentos/tributacionambiental.pdf>

Cappettini, A. (2017). *Tributación Ambiental*. Siglo XXI. Recuperado de: <https://repositorio.uesiglo21.edu.ar/bitstream/handle/ues21/13972/CAPPETTINI%20AN A%20MARIA.pdf?sequence=1>

Diario Rio Negro. (s.f.). *Río Negro Online*. Obtenido de <http://www1.rionegro.com.ar/diario/tools/imprimir.php?id=19732#>

Domingo Carbajo Basco, P. P. (Junio de 2009). Fiscalidad y medio ambiente. Cuadernos del Instituto Afip.

Frazzoni, V. (Febrero de 2018). *Univerdidad del desarrollo*. Obtenido de http://host-201-221-123-195.ip.udd.cl/bitstream/handle/11447/2136/Analisis_26_CPP_1.pdf?sequence=1&isAllowed=y

Gandur, S. (2012). *Diseño de un tributo ambiental*. Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad Nacional de Tucumán.

García Gómez, A. (2017). *Impuestos ambientales: explicación, ejemplos y utilidad*. CIEP, 9.

Giulini, A. (2013). Gas y Petróleo en la Economía de Neuquén. Editorial de la Universidad Nacional del Comahue. Recuperado de <file:///C:/Users/user/Downloads/gas%20y%20petroleo%20final%2030-07.pdf>

Irene Vega Fuentes, J. D. (2012). *Evolución y desarrollo histórico de los impuestos verdes en el mundo y en México: una perspectiva de sustentabilidad de las organizaciones responsables*. Congreso Internacional de Contaduría, Administración e Informática. , 17.

Javier Antonio Hernández Royett, B. C. (Diciembre de 2015). Desafíos y responsabilidades de la profesión contable. Universidad del Sinú y de Córdoba.

José María Fanelli, J. P. (Diciembre de 2015). *La reforma fiscal en America Latina*. Naciones Unidas.

Ley 17.319 Sección 6a. Tributos. (s.f.).

Ley N° 2627. (16 de Julio de 1993). Río Negro: Boletín Oficial, Legislatura de Río Negro.

Ley Provincial N° 3266. (16 de Diciembre de 1998). *Evaluación de impacto ambiental*. Río Negro:

LEY Provincial N° 3266.

Lorenzo, F. (2016). *Inventario de instrumentos fiscales verdes en América Latina*. Cooperación Alemana.

Maya Pantoja, L. A., & Rosero Muñoz, P. A. (2015). *Convenio CPC*. Obtenido de http://www.conveniopc.org/images/Memorias_iv_encuentro/Mesa_Auditoria/Los_tributos_verdes_en_Am%C3%A9rica_Latina_-_Un_comparativo_estructural.pdf

Salassa Boix, R. (9 de Octubre de 2012). *Cuestiones Elementales sobre los tributos ambientales*. España: Revista de Derecho.

Salassa Boix, R. (2016). Fiscalidad y petróleo: un análisis tributario ambiental a partir de gravámenes concretos. Córdoba, Argentina: Revista de Derecho.

Tasas SAYDS. (2018). Río Negro.

Trillo, F. H. (Diciembre de 2015). *Federalismo ambiental*. Naciones Unidas.

Yacolca, D. (2009). *Derecho Tributario Ambiental*. (1ª. Ed). Editorial Grijley. Lima – Perú.

Anexos

Anexo A

Cuadro 3 impuestos etiquetados

| País | Instrumento | % del ingreso etiquetado | Propósito |
|-------------------|--|--------------------------------|---|
| Australia | Cargo por sonido de aviones | 100 | El ingreso se utiliza para disminuir el ruido cerca de los aeropuertos. |
| | Cargo por desperdicio | 55 | El 55% del ingreso se va al fondo de manejo de desperdicios. El resto a la bolsa general. |
| | Impuesto a la tierra | 100 | El ingreso se utiliza para financiar el costo de proveer tierra a carreteras y espacios públicos. |
| Chile | Derechos de extracción y exploración mineros | 100 | El 70% de los ingresos va al Fondo Regional de Desarrollo, y el 30% restante a las regiones en donde se desarrolla la actividad minera. |
| Alemania | Tarifa a transporte pesado | 100 | El ingreso se utiliza para financiar la infraestructura de transporte. |
| Estados Unidos | Impuesto al gas natural | 100 | El ingreso se utiliza para avenidas y tránsito en masa. |

| | | |
|---|-----|---|
| Impuesto a los combustibles de aviones no comerciales | 100 | El ingreso se destina a programas nacionales de aviación. |
|---|-----|---|

Fuentes: Elaboración por el CIEP con datos de OECD (2017) y for Enviromental Law and Policy (2014)

(García Gómez, 2017)

Anexo B

Medidas de mitigación de efectos sobre la distribución del ingreso

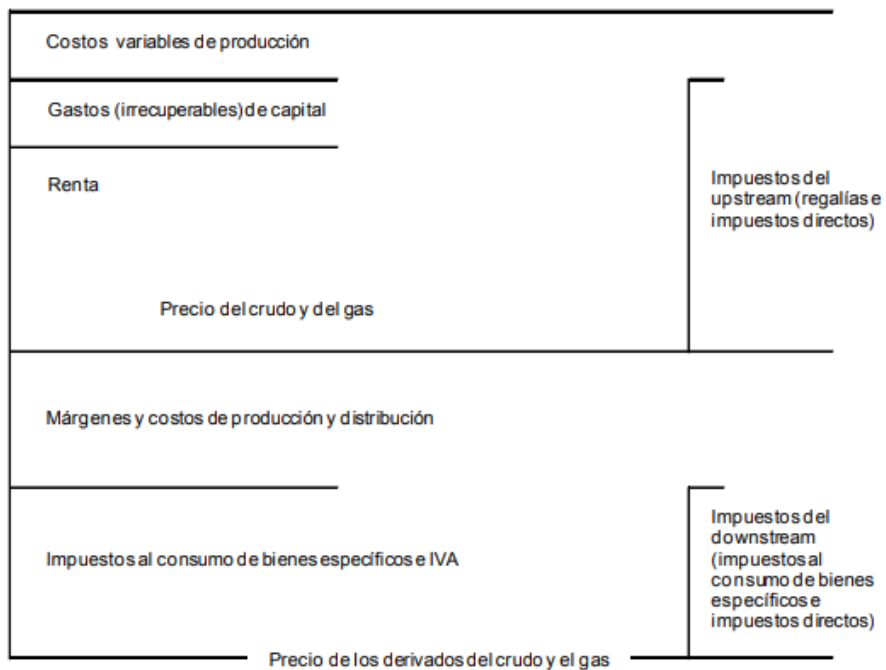
| Medida | Ejemplo | País |
|--|---|---------------------|
| Mitigación mediante impuestos | | |
| Exoneración de impuestos a bases específicas | Reducción en impuestos sobre electricidad para calefacción mediante acumuladores de calor en la noche | Alemania |
| | Reducción de impuesto sobre energía para transporte público | Alemania |
| Tasas de Imposición progresiva | Tasas progresivas en impuesto sobre la electricidad | Alemania |
| | Tasas progresivas en cargos de agua y efluentes | Portugal |
| Exoneración de impuestos sobre cantidades básicas de consumo | Impuesto sobre la electricidad | Holanda |
| Seleccionar bases imposables asociadas a hogares de mayores ingresos | Impuesto sobre el tickets aéreos | |
| Mitigación mediante redistribución del ingreso | | |
| Bonos ambientales para contrarrestar impuestos ambientales | Impuestos sobre CO2 y reembolsos de bonos | Suiza |
| Reducciones en impuestos directos | Reducción en impuestos sobre el ingreso | Suecia. |
| Medidas generales de apoyo a hogares vulnerables | Programas de trasferencias monetarias | Alemania |
| Medidas específicas de apoyo a hogares vulnerables | Programas de trasferencias monetarias para cubrir costos de energía (costos de calefacción) | Alemania |
| Medidas específicas de apoyo con orientación ambiental | Subsidios a inversiones que ahorren energía/sustitución de equipamiento | Alemania Holanda |

Fuente: Elaborado a partir de European Environment Agency (2011)

(Lorenzo, 2016)

Anexo C

Diagrama 1- Impuestos sobre el petróleo y el gas



Fuente: Brosio (2013)