

TRIBUTOS Y MEDIO AMBIENTE

TAXES AND THE ENVIRONMENT

Edgardo Héctor Ferré Olive¹

RESUMEN:

En el presente trabajo se desarrollan aspectos relacionados con el ordenamiento tributario y el ambiente.

Todo ello considerando aquellos aspectos negativos en el ambiente, como son las externalidades negativas producidas por la contaminación, y en particular las emisiones de gases de efecto invernadero.

Se comentan los controles administrativos aplicables y los instrumentos económicos, que incluyen a los permisos de emisión y a los tributos ambientales.

Por último, se comentan aspectos de una reforma fiscal ambiental y la aplicación de un impuesto al carbón en Argentina.

SUMMARY

In the present work, aspects related to the tax system and the environment are developed.

All this considering those negative aspects in the environment, such as the negative externalities produced by pollution, and in particular the emissions of greenhouse gases.

Applicable administrative controls and economic instruments are discussed, which include emission permits and environmental taxes.

Finally, aspects of an environmental tax reform and the application of a carbon tax in Argentina are discussed.

PALABRAS CLAVE: Tributos ambientales - Mecanismos Administrativos - Reforma Fiscal Verde - Impuesto al Carbón - Doble Dividendo

KEY WORDS: Environmental Taxes - Administrative Mechanisms - Green Tax Reform - Carbon Tax. Double Dividend

¹ Magíster en Finanzas Públicas (Universidad Nacional de la Matanza-Instituto de Estudios de las Finanzas Públicas Argentinas). Director de la Escuela de Estudios de Responsabilidad Social y Ambiente del Instituto de Estudios de las Finanzas Públicas Americanas (IEFPA). Investigador Centro de Estudios en Administración Tributaria, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires (CEAT). Miembro Activo de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales (AAEF) y de la International Fiscal Association (IFA). Correo electrónico: edgardoferreolive@amfeafip.org.ar ORCID: 0009-0000-2513-808X.

I. Introducción

En la actualidad, existe una preocupación por los efectos del calentamiento global y la contaminación ambiental. Por ello, nos encontramos ante uno de los grandes desafíos para la humanidad en este siglo; el cambio climático global que provoca aumento de temperaturas medias, modificaciones en los patrones de precipitación, el aumento del nivel del mar, la reducción de la superficie cubierta por nieves y glaciares, etc. y una contaminación ambiental producida por la actividad del hombre.

Los impuestos constituyen uno de los instrumentos idóneos para mitigar la contaminación ambiental. A tal fin, la estrategia fiscal debe considerar la magnitud de los costos económicos en relación a las características y a las opciones de desarrollo económico en las próximas décadas.

Los impuestos ambientales y las licencias o permisos de emisión podrían ser utilizados para reducir los impuestos al trabajo y de esa forma estimular su demanda. Los ingresos de la fiscalidad ambiental favorecen al ambiente y, a su vez, *"permiten disminuir otros impuestos susceptibles de provocar distorsiones sobre la oferta de empleo, la inversión o el consumo"*².

Dada la diversidad de factores contaminantes del agua, del aire y del suelo, resulta insuficiente una sola figura tributaria que pueda abordar el problema del cambio climático en todo su alcance. El derecho tributario presenta dos variantes: la introducción del interés ambiental en el sistema de tributos vigentes y la creación de distintas figuras tributarias que se avoquen -desde su proyección- a la lucha contra los problemas ambientales.

Las emisiones antropogénicas de carbón son principalmente consecuencia de la quema de los combustibles fósiles. Ello relacionado con actividades humanas, producción de bienes de consumo, sistemas de transporte y generación de energía eléctrica, incluyendo las producidas por actividades agrícolas no sustentables.

Por ello, se debe propender a una estrategia internacional de mitigación, pero considerando al respecto la magnitud de los costos económicos que se deben afrontar, aspecto que se relaciona con las características y opciones de desarrollo económico en las próximas décadas.³

Se le asigna suma importancia a las reformas tributarias, y en la actualidad se han comenzado a generar herramientas que incentiven la consideración del problema ambiental desde el punto de vista tributario⁴.

2 En una reciente publicación de Naciones Unidas, se indica que existe evidencia que los tributos ambientales tienen el potencial de promover un rango de beneficios macroeconómicos como ser el incremento del empleo, diversificación de la economía y una mejora en la competitividad de la industria, en *"United Nations Handbook on Carbon Taxation for developing countries"*, United Nations, New York 2021. Ver al respecto los condicionantes que se aplican en el análisis del Doble dividendo, y la existencia de un doble dividendo débil, intermedio o fuerte, en FERRÉ OLIVE, Edgardo Héctor "La reforma fiscal verde y la teoría del doble dividendo en materia tributaria ambiental", en *Desarrollo Sostenible. Fundamentos Jurídicos*, Primera Edición, Editorial Hammurabi, Chile 2021.

3 Al respecto, la CEPAL considera que las economías de América Latina y el Caribe deberán enfrentar en el Siglo XXI el reto que plantea el cambio climático, incluidos los costos de la adaptación y la mitigación, debiendo abordar simultáneamente las demás asignaturas pendientes, como el crecimiento económico sostenido, la generación de empleo o la reducción de la pobreza, en "La Economía del Cambio Climático en América Latina y el Caribe, Síntesis 2009", Naciones Unidas, Comisión Económica para América Latina, 2009, página 9.

4 OWENS desarrolla desde el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE las cuestiones complejas a las que se enfrentan los reformadores fiscales en los países de la OCDE, en su intento de diseñar, implementar y administrar los sistemas fiscales adecuados ante la globalización de la economía, en OWENS, J. "Nuevos temas en materia de reforma fiscal.

La internalización de las medidas se puede realizar sea a través de la disciplina legal o administrativa -ejercida por el sector público (*command and control approach*)-, o bien por la aplicación de instrumentos basados en mecanismos de mercado (*market oriented incentives*)⁵.

I. Mecanismos administrativos.

Los instrumentos de regulación directa (*command and control approach*) establecen requisitos en materia de gestión ambiental, que los contaminadores deben cumplimentar y los reguladores deben fiscalizar. Para eso, se utilizan estándares de calidad ambiental, de emisión, de productos (fijando el máximo nivel permitido de emisiones) y de insumos (fijando límites en la utilización de los insumos y en la cantidad potencial de utilización de los mismos en los procesos productivos).

Los estándares constituyen normas prescriptivas que establecen límites actuales a la cantidad de productos contaminantes o a las emisiones producidas. Estos estándares se suelen combinar con sanciones por incumplimientos (por ejemplo, multas) que se ven condicionadas por los requerimientos administrativos que se deben aplicar para verificar la inobservancia del contaminador.

El Estado debe conocer el grado de contaminación de cada industria, lo cual supone la colaboración de los entes, requisito que, por lo general, torna dificultoso el análisis del Estado.

Los mecanismos administrativos establecen sanciones que pueden llegar a la clausura. En cuanto a la imposición de multas, corresponde considerar el *quantum* de los costos sociales de la contaminación.

Sin desmerecer la finalidad de los mecanismos administrativos, observamos que no bastan para solucionar el problema de la contaminación; y, peor aún, tienden a disminuir la actividad de las empresas, desfinanciando -en cierto punto- la economía del país.

Se los critica por tres cuestiones: 1) requieren gran cantidad de información (costos tecnológicos y daños potenciales), para establecer el estándar óptimo; 2) no incentivan cambios en los procesos productivos ni evitan la contaminación, pues las empresas sólo deben cumplir los estándares predeterminados y requeridos; 3) fomentan la discrecionalidad del regulador, que puede fijar los niveles de emisión o de contaminación "aceptables" en base a un criterio subjetivo⁶.

El punto de vista de un administrador internacional", Hacienda Pública Española, n° 143, 1997, España, ps. 71/106. En una publicación desarrollada en Argentina con relación a la reforma tributaria, se incluyen aspectos relacionados con el medio ambiente, introduciendo en el análisis la "reforma fiscal verde" y su posible aplicación en alguna reforma tributaria futura. Se analiza la influencia de aspectos de seguridad social en el medio ambiente, la introducción de los impuestos ambientales en el esquema tributario (reforma fiscal verde), tratamiento de las externalidades, los impuestos ambientales, su vinculación con el principio de capacidad contributiva, considerando el concepto del doble dividendo de la imposición ambiental, en BERTAZZA, H. y AAVV "Bases y Lineamientos Generales para una futura reforma tributaria", Fondo Editorial Consejo, Consejo profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Argentina, 2011, ps. 291/ 302. El concepto del doble dividendo consiste en que los impuestos ambientales tienen u otorgan un doble beneficio: por un lado la mejora del medio ambiente y por el otro que permiten reducir las distorsiones de los tributos existentes, en FERRÉ OLIVE, Edgardo Héctor "Impuestos Ambientales", Boletín Impositivo AFIP, Argentina, n° 146, Septiembre 2009, p. 1584.

5 ROSEMBUJ, Tulio; "Derechos de Emisión e Impuesto", en *El Fisco*, Revista 154, Barcelona, 2009, p.1.

6 Tulio ROSEMBUJ al respecto indica que esta disciplina de "orden y mando" es menos eficaz que los instrumentos económicos, al ser de carácter rígido, impidiendo que se produzca una adaptación flexible de los agentes económicos para la reducción de emisiones; y que se identifica la sanción aplicable de carácter pecuniario como una forma de

II. Instrumentos basados en el mercado.

Además de clasificarlos como instrumentos económicos, podemos decir que funcionan como herramientas políticas capaces de persuadir a los agentes económicos en pos del cuidado ambiental. Tienden a modificar ciertos comportamientos mediante avisos en el mercado.

Cierta línea doctrinaria propone agruparlos en dos grupos⁷: a) instrumentos de incentivo para modificar la conducta de los contaminadores del ambiente, incluyendo los impuestos que se aplican en forma directa en la reducción de la contaminación, los subsidios ambientales y los permisos de contaminación; b) instrumentos de tipo financiero para generar fondos que se destinarán a la implementación de medidas de protección ambiental.

Como se señaló, los impuestos constituyen uno de los tantos instrumentos disponibles diseñados para controlar y manejar las externalidades, en particular las relacionadas con la contaminación ambiental. Con esa finalidad vale mencionar a los subsidios destinados a disminuir las emisiones contaminantes, a las cuotas de contaminación otorgadas por el Estado y a los sistemas de derechos transferibles de contaminación entre agentes privados⁸.

Al analizar la contaminación ambiental desde el punto de vista económico podemos advertir la posibilidad de que existan diferencias entre los costos sociales (los que soporta la sociedad) y los privados (los que soportan las empresas). Esas diferencias se denominan economías externas o “externalidades”, en palabras de Arthur Pigou⁹.

Si se implementan adecuadamente, los instrumentos económicos pueden controlar la contaminación al menor costo global para la sociedad.

Corresponde a las empresas productoras soportar los costos incurridos ponderando los costos totales y la existencia de externalidades positivas y negativas. En base a ese cálculo, deben asignar los recursos de la manera más conveniente posible para que los costos privados sean iguales a los costos sociales. En caso de no lograrse ese balance, el Estado puede intervenir para lograr una ecuación equitativa.

Los instrumentos económicos pueden aplicarse de forma aislada, pero también como complemento de las disposiciones legales y administrativas, ya sea en forma temporaria o permanente.

1. Clasificación de los instrumentos

Se distinguen entre: A) Impuestos Ambientales y B) Permisos de Emisión.

A) Impuestos ambientales:

Los mismos vinculan el daño causado al pago del impuesto. Su implementación exige

carácter general de aplicar una tutela ambiental, indicando que, si todo es criminalizable, nada lo será, en ROSEMBUJ, Tulio, *op. Cit.* en 5, p. 1.

7 ANTONIO, Arnaldo R.; *Impuestos Ambientales*, Editorial Osmar D. Buyatti, 2007 p. 183.

8 Estos aspectos relacionados con la tributación medioambiental en el contexto actual se desarrollan en CENTRÁNGOLO, Oscar y FONTONEZ, Belén; *Oportunidades para una recuperación pospandemia más sostenible y con bajas emisiones de carbono en la Argentina: política fiscal ambiental*, Documentos de Proyectos (LC/TS.2021/220), Santiago de Chile, Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), 2022, p. 7 y ss.

9 PIGOU, Arthur C., *La economía del bienestar*, Ediciones Aguilar, Madrid, 1946, p. 146 y ss.

identificar la corrección y/o reparación del daño que se pretende con el pago. El impuesto establece un precio fijo por tonelada de emisiones de productos contaminantes y se permite al contribuyente manejar sus emisiones pagando por ellas.

El diseño del impuesto ambiental o ecotasa debe establecer la etapa en la que se aplicará la carga fiscal, pudiendo gravarse la fuente de emisión, el producto terminado o las emisiones que se estimen vertidas en cualquiera de las etapas de producción.

A su vez, el impuesto ambiental se erige sobre los objetivos específicos de la política fiscal, generando incentivos para modificar el comportamiento y, por ende, reducir el daño ambiental. El objetivo del tributo ambiental no es recaudatorio, sino modificatorio de pautas de conducta negativas hacia el ambiente.

La eficiencia de la política ambiental propicia la disminución de la base impositiva, lo cual representa un efecto negativo para la recaudación, pero positivo a los fines del cuidado y la preservación del ambiente. Todo ello considerando el aspecto extrafiscal o parafiscal de los tributos ambientales.

B) Permisos de emisión de licencias negociables:

En la reunión de Kyoto, Japón, celebrada en diciembre del año 1997, 162 países acordaron reducir las emisiones de dióxido de carbono y otros gases que provocan el efecto de invernadero. El Protocolo de Kyoto contempla tres mecanismos basados en el mercado: el intercambio de cuotas de emisión entre las Partes del Protocolo, la aplicación conjunta de proyectos entre esos países y el mecanismo para un desarrollo limpio - MDL con países que no sean parte del Protocolo¹⁰.

A través de los permisos de emisión de gases de efecto invernadero se fija un tope máximo de emisiones permitidas, por cuyo volumen se emiten títulos negociables. La tenencia de estos títulos autoriza la emisión de la cantidad correspondiente de gases de efecto invernadero. Los permisos se expiden por una tonelada de CO₂ equivalente, y son negociables en el mercado secundario, pudiendo el agente emisor decidir su nivel de emisiones, con la condición de acreditar, anualmente, que es tenedor de un número de permisos suficiente como para cubrir las emisiones realizadas.

El sistema de permisos tiene dos ventajas:

1. garantiza el cumplimiento del objetivo ambiental, ya que se predetermina la cantidad de emisiones máximas.
2. permite a las empresas elegir entre: a) contaminar más y comprar más permisos, generándose más gastos; o b) reducir sus emisiones y vender los permisos sobrantes, generando ingresos.

Al respecto, se debe visualizar que desde el año 2012 se produce una declinación de los mecanismos del Protocolo de Kyoto, y se incrementan las iniciativas de creación de instrumentos de fijación de precios de carbono a nivel nacional y subnacional, tanto en países desarrollados como en desarrollo.

10 ACQUATELLA, Jean; *Fundamentos económicos de los mecanismos de flexibilidad para la reducción internacional de emisiones en el marco de la Convención de Cambio Climático (UNFCCC)*, CEPAL, Serie Medio Ambiente y Desarrollo N° 38, Santiago de Chile 2001, p. 13.

Con el Acuerdo de París (2015) se aumenta el interés por los instrumentos que fijan el precio del carbono¹¹.

En sustancia, los permisos de emisión constituyen una licencia para contaminar, se los percibe como un “input” productivo que, de alguna manera, justifican la utilización de materias primas y la combustión de combustibles fósiles no renovables.

C) Diferencias entre los instrumentos

El sistema impositivo y el de permisos de emisión presentan particularidades que los distinguen, a saber:

- ✓ el sector público emite permisos para contaminar y ejerce el control sobre el nivel de contaminación al controlar y administrar el número de licencias.
- ✓ las licencias se consideran un mecanismo más flexible para los contaminadores, ya que las empresas transfieren los permisos entre sí y fijan, en forma individual, el método para controlar las emisiones.
- ✓ los impuestos ofrecen a los contaminadores un incentivo directo en materia de precios, sin tener que organizar un mercado de permisos o licencias.
- ✓ los impuestos permiten aumentar las rentas fiscales con mayor certidumbre.
- ✓ la imposición de impuestos no evita la contaminación, sino que la sanciona con el pago. Desalienta, no prohíbe.

III. La reforma fiscal ambiental.

El desarrollo sostenible del ecosistema exige la integración de políticas económicas y ambientales. Con esta visión, advertimos que la ley fiscal debería ajustarse al nuevo escenario generado por el cambio climático, a sus causas y consecuencias y al potencial deterioro progresivo del entorno ambiental.

En esa dirección, es misión del derecho tributario articular instrumentos fiscales que desalienten las conductas dañosas del ecosistema. Se podrán fijar impuestos y comercializar derechos de emisiones para internalizar los costos ambientales generados. La reforma fiscal requiere la coordinación de políticas y el desarrollo conjunto de instrumentos económicos entre autoridades ambientales y fiscales¹². Esa planificación exige el diseño de una plataforma operativa que acompañe la implementación de política propuesta en materia tributaria.

La propuesta de reforma de impositiva en materia ambiental podría incorporar alguna o algunas de las siguientes decisiones:

- *la eliminación de subsidios*: los subsidios afectan la financiación de los recursos destina-

11 Todo ello considerando la evolución de los Mercados de Permisos Europeos (EU ETS) que abarca el 50 % de emisiones en el bloque y rige en 31 países (EU 28, más Islandia, Liechtenstein y Noruega), desarrollado en GUTMAN, Verónica, Editor Alvarado Carlos Trinidad “ Precio al Carbono en América Latina – Tendencias y Oportunidades. Sociedad Peruana de Derecho Ambiental. Fundación Konrad ADENAUER”, Casos de estudio por países: Argentina: descarbonización y precios al carbono, 2019, págs. 56 a 104. Con relación al tratamiento del sistema de captura y emisión y los impuestos al carbón en los Estados Unidos de Norteamérica, ver en LEE, Paul J., TAVALLALI, Rahmat, Sook KWON HAI and GEEKIE, John , “ Comparisons between the cap and trade system and carbon taxation: is the USA ready for a Carbon Tax?”, in “Environmental Taxation and Climate Change. Achieving Environmental Sustainability through Fiscal Policy”; Critical Issues in Environmental Taxation, Volume X, Edited by L. KREISER, J. SIRISOM, H. ASHIABOR and J. E. Milne, E. Elgar,Cheltenham,UK- Northampton, MA, USA, 2011, PART I ENVIRONMENTAL TAXATION OVERVIEW,pages 35-44.

12 ACQUATELLA, Jean; *Construcción de una plataforma operativa para lograr mayor coordinación entre la política ambiental y el marco fiscal: El rol conjunto de las autoridades ambientales y autoridades fiscales*, CEPAL, Taller de Política Fiscal y Medio Ambiente, Santiago de Chile, 2003.

dos al medio ambiente y su eliminación o disminución permite la obtención de un doble beneficio al generar ingresos que pueden utilizarse para reducir las tasas de otros impuestos que distorsionan la economía. Entre estos subsidios encontramos la deducción de impuestos en gastos de transporte y la reducción de las tarifas de energía, por ejemplo. Dichas medidas promueven el consumo y, por ende, acrecientan la contaminación.

- *la reestructuración de impuestos existentes*: en sus orígenes, los impuestos a los combustibles se crearon con el objetivo de generar ingresos fiscales para los gobiernos. En los países de la OCDE¹³ el 80 % del precio de los combustibles son impuestos. La idea ha sido indexar el impuesto al nivel de contaminación de los combustibles. El mercado ha respondido con la creación de combustibles más limpios (gasolina sin plomo).
- *la introducción de nuevos impuestos ambientales*: algunos países de la OCDE han creado nuevos impuestos, cargos o derechos sobre determinados productos, tales como los residuos, las baterías, los envases, los pesticidas, fertilizantes, detergentes y aceites. El objetivo de esta introducción es disminuir su consumo, minimizando el impacto en el medio ambiente.

Es importante señalar que la reforma fiscal ecológica encuentra respaldo en tres objetivos:

1. La modificación o supresión de estructuras tributarias que otorgan beneficios a sujetos contaminadores, lo cual, inevitablemente, promueve comportamientos negativos para el entorno natural.
2. El establecimiento de figuras impositivas respetuosas con el medio ambiente.
3. El diseño de los grandes tributos (Impuesto sobre la Renta, IVA e Impuesto sobre Sociedades) inspirado en la protección del entorno natural y en la noción de desarrollo sostenible.

IV. La situación en Argentina.

La reforma tributaria llevada a cabo por el Ministerio de Hacienda de la República Argentina en octubre de 2017 modificó el impuesto a los combustibles vinculándolo a la cantidad de dióxido de carbono emitido. Esa trazabilidad afectó, inicialmente, a los combustibles líquidos y, desde 2020 en adelante, al gas natural, al gas licuado del petróleo y al carbón.

Con esta modificación, nuestro país se acercó al compromiso asumido por la participación del Acuerdo de París celebrado en el año 2015. La tendencia de aplicar impuestos ambientales se expande velozmente entre los países latinoamericanos, como los casos de México, Chile y Colombia.

En esa dirección, por la ley 27.430 se creó el Impuesto al Dióxido de Carbono, que comprende un régimen fiscal de similares características al Impuesto Sobre los Combustibles Líquidos¹⁴.

Teniendo en cuenta el alcance que la problemática del calentamiento global alcanzó las últimas décadas y su relación con la combustión de hidrocarburos como principal causa

¹³ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE).

¹⁴ Al respecto, ver el desarrollo de la reforma tributaria y el Impuesto sobre los Combustibles en BILOTTA, Claudio y Edgardo FERRÉ OLIVÉ; *Impuesto al Valor Agregado y Otros Tributos después de la Reforma*, Capítulo III "Impuesto sobre los Combustibles después de la Reforma", Biblioteca de Derecho Tributario, Marcial Pons-Universidad Austral, 2018, p. 93/138.

de la emisión de gases de efecto invernadero (en adelante, GEI), se reconoce la necesidad de discutir e implementar medidas respecto de las emisiones de dióxido de carbono de los combustibles.

Existen diversos instrumentos para implementar la mitigación de emisiones de GEI que, a su vez, alientan el uso de tecnologías sustitutas, como menor impacto ambiental. Entre ellos, el impuesto al dióxido de carbono es uno de los más efectivos. Mediante este mecanismo se establece un impuesto que grava a los combustibles de acuerdo a su potencial producción de CO₂¹⁵. Resulta aconsejable que la imposición del tributo reemplace parcialmente a los impuestos vigentes, de modo tal que la presión impositiva permanezca constante.

Como adherente al Acuerdo de París, el Estado argentino se comprometió a realizar acciones para mitigar el impacto ambiental por el uso de combustibles fósiles y a la vez facilitar la transición hacia tecnologías de generación de energía renovables. Al respecto, los defensores de los impuestos ambientales sostienen que la implementación de impuestos al CO₂ genera una doble ganancia para la sociedad, el denominado “doble dividendo”: además de mejorar la calidad de vida (por la reducción de los efectos nocivos de la emisión de GEI), beneficia la economía en general, por cuanto los impuestos ambientales son menos distorsivos.

Por nuestra parte, y con relación al Impuesto al Carbón en Argentina, no coincidimos con esa posición. Advertimos que al no producirse una modificación en las pautas de conducta de los sujetos y al no tener como finalidad el cuidado del ambiente, el impuesto no reviste carácter ambiental. Por otro lado, la recaudación tampoco se orienta a ese fin, lo cual impide verificar las condiciones inherentes al doble dividendo. En efecto, según surge del art. 143 de la ley 27.430, la distribución de lo recaudado por el impuesto (ver incisos “a” al “i”) se destina el Tesoro Nacional, el Fondo Nacional de la Vivienda (FONAVI), las Provincias, el Sistema Único de Seguridad Social, Fideicomisos de Infraestructura Hídrica, de Transporte y Compensación del Transporte Público. En el caso particular de los productos fuel oil coque de petróleo y carbón mineral (incisos “j”, “k” y “l”), lo recaudado se distribuye de conformidad con el régimen establecido en la ley 23.548 de Coparticipación Federal de Impuestos.

Con relación al impuesto al Carbón, Rosembuj indica que la reducción de las emisiones de gases con efecto invernadero se puede obtener con cualquiera de los principales instrumentos económicos que puedan establecer un precio sobre la unidad de carbono. A estos fines, se puede utilizar el sistema de derechos de emisión como el impuesto sobre el carbón, ya que ambos pretenden el incremento en el precio del carbón, los combustibles de origen fósil y el gas natural. Por ello se debe decidir de qué forma se consigue un resultado similar al precio del carbono, aplicando impuestos (costes) o comercializando derechos de emisión en función del objeto de reducción de las emisiones (cantidad), puntualizando que el impuesto al carbono tiene ciertas similitudes y algunas ventajas sobre los derechos de emisión:

15 Varios países han desarrollado las Contribuciones Determinadas a nivel Nacional (CDN) conforme lo establecido en el Acuerdo de París, publicadas en “Guía del Impuesto al Carbono - Un manual para creadores de Política - World Bank Group 2017”. En Argentina se conocen esas Contribuciones, en base a las cuales corresponde intensificar las acciones contra los efectos negativos del cambio climático. En la publicación efectuada por el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible 2020, Segunda CDN, se fijó un máximo de 359 megatoneladas de dióxido de carbono al año 2030 (Gabinete Nacional de Cambio Climático, ley 27.520).

- a) el impuesto parte de un precio cierto, flexible en el tiempo que promueve el cambio de conducta del contribuyente si el coste es inferior al pago del impuesto.
- b) el impacto regresivo es común al impuesto sobre el carbono y a los derechos de emisión.
- c) el mercado de derecho de emisiones y el impuesto sobre el carbono tratan de sostener el valor sostenible consistente en la no emisión de gases con efectos invernadero.
- d) el impuesto al carbono y la energía define el valor sostenible del impuesto en términos de reducción de emisiones contaminantes y cambio de pautas de consumo hacia métodos no contaminantes que generen menos cantidad de CO₂ (energía eólica, hidroeléctrica, nuclear). También al aplicar un gravamen determinado sobre la fuente de energía, se utiliza al tributo como medio de ahorro y conservación de energía (finalidad extrafiscal del impuesto).

La opción política de la utilización de estos instrumentos económicos se fijará entre un sistema que establece la cantidad de emisiones (las empresas compran y venden los derechos de emisión) y un impuesto que fija un precio a cada unidad de emisión en la persona del causante¹⁶.

Los impuestos al carbón fijan un precio a las emisiones de gases de efecto invernadero, y lograr con ello que la economía en general invierta en tecnologías limpias. Desde el punto de vista práctico, una forma de introducir el "carbon tax" consiste en aplicar un impuesto a los combustibles fósiles en forma proporcional al contenido del carbono en dichos combustibles.

V. Comentarios finales

- * El efecto negativo en el Cambio Climático está afectando nuestras actividades. Se deben aplicar mecanismos administrativos y/o instrumentos económicos para disminuir estos efectos.
- * Los impuestos ambientales tienen como objetivo influir en el comportamiento de los individuos. Muchas veces los impuestos que se relacionan con el medio ambiente se crean en primer lugar por razones fiscales y en forma colateral ayudan a incentivar un comportamiento que sea adecuado desde el punto de vista ambiental. Para el medio ambiente es de suma importancia que los instrumentos incidan en el comportamiento de los agentes económicos, debiendo vincularse el pago del impuesto con el problema ambiental.
- * Los mecanismos administrativos o instrumentos económicos se deben establecer en un marco de fiscalidad ambiental, teniendo siempre en consideración el desarrollo sostenible.
- * Los impuestos al carbono son instrumentos basados en el mercado; se establece un precio fijo por tonelada de emisiones y se permite que los contribuyentes decidan cómo manejar sus emisiones, pero pagando por ellas.
- * Se debe establecer un precio por unidad de carbono a nivel global, utilizando sistemas de derechos de emisión o el impuesto sobre el carbón. De allí la importancia a nivel global de visualizar las ventajas y desventajas en la aplicación de los mismos.
- * Una reforma fiscal ambiental debe estar orientada hacia el desarrollo sostenible; la

¹⁶ ROSEMBUJ desarrolla el tratamiento del carbon tax en la Unión Europea; el ajuste fiscal en frontera y el tratamiento del impuesto ambiental y la no discriminación (que el tributo no sea excusa para la competencia desleal o nocivo al bien público global medioambiental); y que la armonización del precio de la unidad de carbono puede basarse en acuerdos fiscales (Protocolo de Accisa sobre el carbón al amparo del Modelo de la OCDE para evitar la doble imposición, tanto como el Protocolo de Kyoto se inclina por los derechos de emisión), En ROSEMBUJ, Tulio, Op. Cit. en 5, puntos 4 a 7.

misma se puede orientar a la eliminación de subsidios, la reestructuración de impuestos existentes y la introducción de nuevos impuestos ambientales.

*Al respecto, debemos considerar los distintos desarrollos que efectúan las provincias, aplicando tasas ambientales, y, en el caso de la Provincia de Córdoba, un Programa de Reducción y Compensación de GEI.¹⁷

* Una idea que surge en toda reforma fiscal verde es la “teoría del doble dividendo” que compatibiliza los beneficios ambientales (al reducirse las externalidades negativas) con las mejoras impositivas (al disminuir los excesos de gravamen).

* Esta reforma tributaria ambiental o reforma fiscal verde se debe desarrollar con objetivos estrictamente ambientales más que fiscales o recaudatorios, bajo criterios de neutralidad fiscal y evaluando en cada país la aplicación de la misma, la aplicación del concepto del doble dividendo y en el caso de los países en desarrollo su contribución para la reducción de la pobreza.

* En Argentina, con la incorporación del impuesto al dióxido de carbono, se debe analizar si el mismo es un tributo ambiental y si se genera la aplicación de un doble dividendo. En nuestra opinión, no cumple las condiciones para tener el tratamiento de un impuesto ambiental, ya que no produce modificación de pautas de conducta de los sujetos que deben tributar el mismo. Con relación al destino de la recaudación del este impuesto, no cumple con la aplicación de un doble dividendo.

* Podemos indicar que:

1. el precio del carbón, incluyendo las reformas del subsidio a los combustibles fósiles, es una herramienta de importancia y potente para alentar opciones para un desarrollo bajo en carbón y contribuir a la movilización de recursos internos.
2. El precio del carbón necesita estar acompañado con medidas que aseguren el acceso a alternativas limpias.¹⁸
3. Los potenciales beneficios ante la fijación del precio del carbón y gravar el mismo, incluyen la reducción de la polución del aire local, reduce la informalidad, y es una fuente de acceso a las ayudas al desarrollo.¹⁹

* El precio del carbón, incluyendo la eliminación gradual de los subsidios por el uso del combustible fósil, es una herramienta que puede incentivar inversiones que son costo efectiva, y alineadas con los “Sustainable Development Goals (SDGS)” y el Acuerdo de París.

* La transición hacia una economía con cero carbón puede ser facilitado por el desarrollo de instrumentos basados en precios, con un buen diseño de incentivos a ciudadanos y empresas para tener alternativas limpias, reduciendo el daño que produce actualmente el clima y la polución del aire.

* Por ello, la importancia de definir a nivel global y local como se aplicarán estos mecanismos e instrumentos, para cumplir con los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS 2030 Naciones Unidas), el Programa “Fit for 55” (Unión Europea, disminución de un 55% de las emisiones de Gases de Efecto Invernadero para el 2030) y la Descarbonización de las Economías (para el 2050, propuesta del Acuerdo de París).

17 Por este programa, la Provincia de Córdoba emite los Certificados de Carbono Desplazado, que acreditan el cumplimiento, aprobación y/o aplicación de este Programa, en PERLATI, Sebastián F. “Transferencia de los Certificados de Carbono Desplazado (“CCD”, Bonos de Carbono y/o similares) en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos”, Brutos”, Práctica Integral Córdoba Errepar, Tomo XVII, Enero 2023.

18 En la Unión Europea, el Programa “Fit for 55” remite al objetivo de reducir las emisiones de Gases de Efectos Invernadero en un 55 % con respecto a las emisiones del período base 1990, todo ello para el año 2030.

19 OECD, “Taxing Energy Use for Sustainable Development. Opportunities for energy tax and subsidy reform in selected developing and emerging economies”, OECD 2021, page 2.

Referencias Bibliográficas

- ACQUATELLA, Jean; *Fundamentos económicos de los mecanismos de flexibilidad para la reducción internacional de emisiones en el marco de la Convención de Cambio Climático (UNFCCC)*, CEPAL, Serie Medio Ambiente y Desarrollo N° 38, Santiago de Chile 2001.
- ACQUATELLA, Jean; *Construcción de una plataforma operativa para lograr mayor coordinación entre la política ambiental y el marco fiscal: El rol conjunto de las autoridades ambientales y autoridades fiscales*, CEPAL, Taller de Política Fiscal y Medio Ambiente, Santiago de Chile, 2003.
- ANTONIO, Arnaldo R.; *Impuestos Ambientales*, Editorial Osmar D. Buyatti, 2007.
- BERTAZZA, H. y AAVV "Bases y Lineamientos Generales para una futura reforma tributaria", Fondo Editorial Consejo, Consejo profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Argentina, 2011.
- BILOTTA, Claudio y Edgardo FERRÉ OLIVÉ; *Impuesto al Valor Agregado y Otros Tributos después de la Reforma*, Capítulo III "Impuesto sobre los Combustibles después de la Reforma", Biblioteca de Derecho Tributario, Marcial Pons-Universidad Austral, 2018.
- CEPAL, "La Economía del Cambio Climático en América Latina y el Caribe, Síntesis 2009", Naciones Unidas, Comisión Económica para América Latina, 2009.
- CENTRÁNGOLO, Oscar y FONTOÑEZ, Belén; *Oportunidades para una recuperación pos-pandemia más sostenible y con bajas emisiones de carbono en la Argentina: política fiscal ambiental*, Documentos de Proyectos(LC/TS.2021/220), Santiago de Chile, Comisión Económica para América Latina y el Caribe(CEPAL), 2022.
- FERRÉ OLIVE, Edgardo Héctor "Impuestos Ambientales", Boletín Impositivo AFIP, Argentina, n° 146, Septiembre 2009.
- FERRÉ OLIVE, Edgardo Héctor "La reforma fiscal verde y la teoría del doble dividendo en materia tributaria ambiental", en *Desarrollo Sostenible. Fundamentos Jurídicos*, Primera Edición, Editorial Hammurabi, Chile 2021.
- GUTMAN, Verónica, Editor Alvarado Carlos Trinidad " Precio al Carbono en América Latina – Tendencias y Oportunidades. Sociedad Peruana de Derecho Ambiental. Fundación Konrad ADENAUER", Casos de estudio por países: Argentina: descarbonización y precios al carbono, 2019.
- LEE, Paul J., TAVALLALI, Rahmat, Sook KWON HAI and GEEKIE, John , " Comparisons between the cap and trade system and carbon taxation: is the USA ready for a Carbon Tax?, in "Environmental Taxation and Climate Change, Achieving Environmental Sustainability through Fiscal Policy"; Critical Issues in Environmental Taxation, Volume X, Edited by • L. KREISER, J. SIRISOM, H. ASHIABOR and J. E. Milne, E. Elgar, Cheltenham,UK- Northampton, MA, USA, 2011, PART I ENVIRONMENTAL TAXATION OVERVIEW.
- OECD, "Taxing Energy Use for Sustainable Development. Opportunities for energy tax and subsidy reform in selected developing and emerging economies", OECD 2021.
- OWENS, J. " Nuevos temas en materia de reforma fiscal. El punto de vista de un administrador internacional", Hacienda Pública Española, n° 143, España, 1997.
- PERLATI, Sebastián F. "Transferencia de los Certificados de Carbono Desplazado ("CCD", Bonos de Carbono y/o similares) en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos", Práctica Integral Córdoba Errepar, Tomo XVII, 2023.
- PIGOU, Arthur C., " *La economía del bienestar*", Ediciones Aguilar, Madrid, 1946.
- ROSEMBUJ, Tulio; "Derechos de Emisión e Impuesto", en El Fisco, Revista 154, Barcelona, 2009.
- UNITED NATIONS, " *United Nations Handbook on Carbon Taxation for developing countries*", United Nations, New York 2021.
- WORLD BANK GROUP, "Guía del Impuesto al Carbono - Un manual para creadores de Política - World Bank Group 2017".