

UNIVERSIDAD DE  
MURCIA



<http://revistas.um.es/analesderecho>

# **ANALES** de **DERECHO**

## **EL IMPUESTO ARGENTINO SOBRE LAS EMISIONES DE CO<sub>2</sub>: ¿UNA HERRAMIENTA PARA COMBATIR EL CAMBIO CLIMÁTICO O PARA REVERTIR EL DÉFICIT FISCAL?**

Dr. RODOLFO SALASSA BOIX

Profesor de Derecho tributario  
Universidad Nacional de Córdoba (Argentina)  
Investigador Adjunto  
Consejo Nacional de Investigaciones Científicas y Tecnológicas (Argentina)  
Investigador Saavedra Fajardo  
Fundación Séneca y Universidad de Murcia (España)

### **Resumen**

*Considerando que Argentina no es ajena a la problemática climática y al dictado de normas para revertirla, que el Derecho tributario se erige como un mecanismo útil para proteger el medio ambiente y que Argentina ha comenzado a dictar tributos ambientales replicando la experiencia de los países más evolucionados, el trabajo pretende descifrar la auténtica finalidad que tiene el Impuesto al CO<sub>2</sub> en Argentina y determinar si, a partir de los elementos de su hecho imponible, se trata de un tributo ambiental o recaudatorio. A los fines de alcanzar este objetivo, en primer lugar, definiremos a los impuestos ambientales, ya que no podemos valorar la finalidad de este gravamen si antes no entendemos qué elementos y características debe tener aquellos tributos. En segundo lugar, analizaremos la regulación del Impuesto al CO<sub>2</sub>, puesto que se trata prácticamente del único gravamen nacional que fue implementado con una finalidad supuestamente ecológica. Estos dos apartados darán lugar a nuestras conclusiones y propuestas.*

**Palabras clave:** cambio climático, extrafiscalidad, impuesto al CO<sub>2</sub>, Argentina

### **THE ARGENTINE TAX ON CO<sub>2</sub> EMISSIONS: A TOOL FOR FACING CLIMATE CHANGE OR FOR REVERTING THE FISCAL DEFICIT?**

#### **Abstract**

*Considering that Argentina is no external to climate change issues and the enacting of provisions to reverse it, that Tax Law stands as a useful mechanism to protect the environment and that Argentina has begun to issue environmental taxes replicating the experience of the most developed countries, this paper aims to figure out the authentic purpose of the CO<sub>2</sub> Tax in Argentina and determine if, based on the elements of its taxable event, it is an environmental or collecting tax. In order to achieve this objective, first we will define the environmental taxes, since we cannot assess the purpose of this tax if we do not understand beforehand what elements and characteristics these taxes should have. Secondly, we will analyze the regulation of Tax on CO<sub>2</sub>, attentive that it is practically the only national assessment that was implemented with a supposedly ecological purpose. These two sections will give rise to our conclusions and proposals.*

**Keywords:** climate change, non-fiscal purpose, tax on CO<sub>2</sub>, Argentina.

**SUMARIO**<sup>1</sup>: I. INTRODUCCIÓN. II. Definiendo al tributo ambiental. 1. Noción. 2. Características definitorias. 2.1. Pertenencia a la categoría de tributos. 2.2. Importancia de una finalidad principal extrafiscal. 2.3. Ausencia de naturaleza sancionatoria. 2.4. Intrascendencia de la asignación de fondos. III. ANALIZANDO EL IMPUESTO AL CO<sub>2</sub>. 1. Introducción. 2. Hecho imponible. 2.1. Elemento material. 2.2. Elemento personal. 2.3. Elemento temporal. 2.4. Elemento espacial. 3. Liquidación. 4. Destino de la recaudación. 4.1. Régimen general de distribución. 4.2. Régimen especial de distribución. IV. CONCLUSIONES

## I. INTRODUCCIÓN

La República Argentina no ha permanecido ajena al proceso de adopción de medidas para detener, o al menos reducir, las consecuencias derivadas del cambio climático. Hace tiempo que su ordenamiento jurídico viene demostrando un ferviente interés por regular normas de protección ambiental, cuyo punto de inflexión se dio con la incorporación del medio ambiente en la Constitución Nacional (CN) como bien jurídicamente protegido, a partir de la última reforma de su texto en el año 1994.

Pero dentro de las diferentes alternativas regulatorias con que cuentan los Estados a la hora de proteger el medio ambiente y enfrentar el cambio climático, desde finales del siglo pasado las medidas tributarias vienen mostrando un fuerte protagonismo<sup>2</sup>. Los informes de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE)<sup>3</sup> demuestran que durante los últimos treinta años la mayoría de sus Estados miembros, con los países nórdicos a la cabeza<sup>4</sup>, ha implementado un proceso de reforma fiscal ambiental que<sup>5</sup>, si bien se ha desacelerado con las últimas crisis económicas mundiales, no ha dejado de avanzar<sup>6</sup>. Todo ello ha llevado a

---

\* Este trabajo se enmarca dentro del proyecto de investigación titulado: “La Tributación ambiental como mecanismo jurídico para promover la generación y el uso de las energías renovables en el ámbito nacional y provincial” (2018-2019), dirigido por el Dr. Rodolfo Salassa Boix, el cual fue aprobado por la Secretaría de Ciencia y Tecnología (SeCyT) de la Universidad Nacional de Córdoba, Argentina (UNC) y por el Ministerio de Ciencia y Tecnología de la Provincia de Córdoba, Argentina.

<sup>2</sup> En la década de 1970 se empezaron a implementar instrumentos económicos para proteger el medio ambiente, dentro de los cuales había algunos gravámenes aislados para financiar el sistema de gestión del agua en Francia y Holanda. En la década siguiente se registraron más de 150 instrumentos económicos ambientales, de los cuales 80 eran de carácter tributario. Pero la mayoría de los autores coincide en que fue durante la década de los ‘90 cuando se implementaron verdaderas reformas tributarias ambientales, con los países nórdicos a la cabeza, mediante gravámenes enfocados en la protección del medio ambiente.

<sup>3</sup> OCDE, *Consumption Tax Trends 2016: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues*, OECD Publishing, Paris, 2016 y <http://www2.oecd.org/ecoinst/queries/>.

<sup>4</sup> Recordemos que los únicos países latinoamericanos miembros de esta Organización son México (1996), Chile (2010) y Colombia (2018), pero Argentina, a pesar de que las negociaciones se iniciaron hace ya unos años y parecían transcurrir hacia un buen desenlace, aún no forma parte de ella.

<sup>5</sup> Finlandia fue uno de los pioneros al establecer un tributo a la emisión de CO<sub>2</sub> y posteriormente le siguieron Suecia (1991), Noruega (1992), Dinamarca (1994) y los Países Bajos (1995).

<sup>6</sup> BARDE, J., *Economic Instruments in Environmental Policy: Lessons from the OECD Experience and their Relevance to Developing Economies*, OECD Publishing, Paris, 1994 y SCHLEGELMILCH K. y JOAS, A., *Fiscal considerations in the design of green tax reforms*, Green Growth Knowledge Platform GGKP, Venezia, 2015.

comprobar empíricamente lo que ya se venía sosteniendo teóricamente: que el Derecho tributario es un mecanismo jurídico eficaz para proteger el medio ambiente<sup>7</sup>.

Más allá de los avances normativos de los países más desarrollados, los informes de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL)<sup>8</sup> evidencian que los países latinoamericanos están comenzando a adoptar medidas tributarias ambientales dentro de su sistema fiscal, con Chile y México a la cabeza<sup>9</sup>. Aunque se trata de medidas aisladas muy diferentes a las reformas fiscales ambientales de los países desarrollados<sup>10</sup>, quedando todavía un largo camino por recorrer en la región<sup>11</sup>.

Cuando hablamos de “medidas tributarias” nos referimos a los tributos y beneficios tributarios. Los primeros son prestaciones patrimoniales obligatorias previstas legalmente que el Estado, como sujeto activo de la obligación tributaria, exige a los sujetos pasivos desde el acaecimiento del hecho imponible por ser revelador de capacidad contributiva. En este caso el Estado percibe recursos económicos de los contribuyentes. Los beneficios tributarios son aquellas ventajas que, basadas en una justificación jurídica razonable y fundada, implican anular, aminorar o aplazar el pago de un gravamen. En este caso el Estado resigna la obtención de recursos económicos o su recepción en término. Ello transforma a los beneficios tributarios en medidas accesorias, en tanto que su existencia depende directamente de la previa existencia de un tributo sobre el cual se aplicarán.

La actividad financiera del Estado se relacionó históricamente con la recaudación tributaria, pero aquella no sólo se limita a la obtención de sumas de dinero para luego financiar el gasto público (tributos recaudatorios), sino que existen otras vías para alcanzar los mismos objetivos (tributos regulatorios). Ello ha llevado incluso a repensar la propia definición del tributo, la cual estaba tradicionalmente vinculada a la finalidad de obtener ingresos, mientras que hoy en día nadie duda sobre la posibilidad de utilizar las medidas tributarias para financiar los gastos públicos a través de la persuasión y la disuasión de conductas, y no sólo de la recaudación<sup>12</sup>.

De esta manera, los fines del Estado, entre los cuales se encuentra la protección ambiental, pueden alcanzarse mediante la realización de gastos, imputando dinero para financiar actividades y servicios ambientales, y a través de los ingresos, desalentando la

---

<sup>7</sup> CASTELLO, M., “Contribuido de intervengo no dominio económico sobre os combustíveis: um superfund brasileiro?”, *Revista de Direito Ambiental*, 44 (outubro/desimbre), 2006, p. 100.

<sup>8</sup> GÓMEZ SABAINI, J.; JIMÉNEZ, J. y MARTNER, R., *Consensos y conflictos en la política tributaria de América Latina*, NU-Cepal-Cooperación española, Santiago de Chile, 2017; FANELLI, J.; JIMÉNEZ, J. y LÓPEZ AZCÚNAGA, I., *La reforma fiscal ambiental en América Latina*, Naciones Unidas-Cepal-Unión Europea, Santiago de Chile, 2015; DE MIGUEL, C. y TAVARES, C., *El desafío de la sostenibilidad ambiental en América Latina y el Caribe*, NU-Cepal, Santiago de Chile, 2015; CEPAL, *Panorama fiscal de América Latina y el Caribe. La movilización de recursos para el financiamiento del desarrollo sostenible*, NU-Cepal-Cooperación Española, Santiago de Chile, 2017; entre otros.

<sup>9</sup> GÓMEZ SABAINI, JIMÉNEZ y MARTNER, *op. cit.*, p. 425.

<sup>10</sup> FANELLI, JIMÉNEZ y LÓPEZ AZCÚNAGA, *op. cit.*, p. 27.

<sup>11</sup> BÁRCENA, A. (prólogo) en GÓMEZ SABAINI, JIMÉNEZ y MARTNER, *op. cit.*, p. 16.

<sup>12</sup> FERREIRO LAPATZA, J. J., *Curso de Derecho financiero español. Instituciones*, Marcial Pons, Madrid, 2006, p. 330.

realización de conductas contaminantes que generan gastos para el Estado (tributos) o alentando las que permiten disminuirlos (beneficios fiscales)<sup>13</sup>.

En este sentido, Argentina ha sido más proclive al establecimiento de beneficios fiscales que tributos ambientales<sup>14</sup>, aunque en el último tiempo esta tendencia parece haber comenzado, aunque muy sutilmente, a revertirse. Más allá de algún que otro caso aislado discutible, podemos decir que hoy en día el ordenamiento jurídico nacional sólo cuenta con dos tributos a los que expresa y específicamente se les quiso dar un carácter ambiental. Estamos hablando de la Tasa por Residuos Peligrosos (TRP), regulada por la Ley 24051 de 1991, y el Impuesto sobre el Dióxido de Carbono (ICO<sub>2</sub>), contemplado en la Ley 23966 de 1991, una vez que fuera modificada por la Ley 27430 de 2017. Ambos casos pertenecen al género de los gravámenes ambientales, aunque representan distintas especies tributarias: tasa e impuesto.

Por un lado, la lejana regulación de la TRP en el año 1991 tal vez se explica por los desalentadores resultados ambientales arrojados por el Primer Informe de Evaluación del Grupo Intergubernamental de Expertos sobre el Cambio Climático en 1990 y por el surgimiento de las medidas tributarias a nivel internacional para intentar revertirlos. No olvidemos que al poco tiempo (1994) se reformó el texto constitucional en ese sentido.

Por el otro, la cercana implementación del ICO<sub>2</sub> en 2017 puede justificarse en la preocupación global que existe por las consecuencias del cambio climático, la cual fue internacionalmente consolidada en el Acuerdo de París de 2015. Este Acuerdo fue ratificado por más de 100 países, entre los cuales se encuentra la República Argentina. A partir de ello, el gobierno argentino pareció haber tomado conciencia de la necesidad de abordar la problemática climática, fundamentalmente a través de una serie de medidas tributarias ambientales que buscaron desalentar las energías no renovables y alentar la generación y el uso de las energías renovables.

A modo de ejemplo de este escenario normativo, podemos mencionar el Decreto 134 de 2015, que reconoció la emergencia del sector eléctrico nacional por problemas de contaminación y desabastecimiento energético; el Decreto 531 de 2016, que reglamentó la Ley 27191 de 2015 por la que se instauró la segunda etapa del Régimen de Fomento Nacional para el uso de Fuentes Renovables de Energía destinada a la Producción de Energía Eléctrica; la Ley 27270 de 2016, por la que se ratificó el Acuerdo de París; la Ley 27424 de 2017, que instauró el Régimen de Fomento a la Generación Distribuida de Energía Renovable Integrada a la Red Eléctrica; el Decreto 986 de 2018, que reglamentó esta última norma, y la Ley 27430 de 2017, que estableció el ICO<sub>2</sub>. Todas estas normas, salvo la última que crea un nuevo impuesto ambiental, regulan más bien beneficios fiscales ambientales para combatir el cambio climático. Todo ello demuestra que la Argentina no ha sido ajena a esta problemática y a la necesidad de recurrir a las medidas tributarias ambientales para enfrentar sus consecuencias, aunque con una marcada preferencia por los beneficios fiscales.

Debido a la manera en que fue regulada, la TRP puede ser prácticamente descartada para los fines de nuestro estudio. No sólo que incumple los caracteres que

---

<sup>13</sup> SALASSA BOIX, R., "Nociones preliminares", *La protección ambiental a través del Derecho fiscal* (Dir. Rodolfo Salassa Boix), Advocatus y Ciencia, Derecho y Sociedad - Universidad Nacional de Córdoba, 2015, p. 23.

<sup>14</sup> Son demasiado los supuestos normativos que existen sobre los beneficios fiscales ambientales en Argentina, especialmente a partir del año 2006, razón por la cual sería muy complejo enumerarlos.

precisa un tributo ambiental para ser considerado como tal (de hecho, se lo cataloga normativamente como una medida no tributaria), sino que ni siquiera respeta los requisitos necesarios para considerarse una tasa. En este sentido, la propia Resolución 599/2000, dictada por la Secretaría de Desarrollo Sustentable y Política Ambiental con el fin de interpretar su naturaleza y alcance, llamativamente establece que “posee el carácter de tasa ambiental careciendo de naturaleza jurídica tributaria”. Seguidamente, agrega que como consecuencia de ello se debe abonar “...con independencia de toda prestación singularizada de evaluación y fiscalización por parte de la autoridad de aplicación”, es decir, que está desvinculada de cualquier actividad estatal específica.

Los graves fallos conceptuales en los que incurre la regulación de la TRP pueden explicarse, hasta cierto punto, por la ausencia de conocimiento sobre la noción y el funcionamiento de las medidas tributarias ambientales, hasta el momento no muy conocidas ni implementadas a nivel mundial. Lo lamentable es que, a día de hoy, casi treinta años después de su dictado, tanto la Ley 24051 como la Resolución que la interpreta, no hayan sido modificadas para corregir dichos fallos.

A partir de todo lo expuesto, nos centraremos en los tributos ambientales y específicamente en el análisis del nuevo gravamen que alcanza las emisiones de dióxido de carbono (CO<sub>2</sub>). Afortunadamente, este impuesto no es una novedad en la región latinoamericana. De hecho, podemos mencionar el Impuesto Nacional al Carbono, regulado hace pocos años en Colombia, a través de la Ley 1819 de 2016, que en definitiva siguió las experiencias de Chile y México<sup>15</sup>.

Hasta el año 2017 Argentina sólo había regulado el Impuesto a los Combustibles Líquidos y Gas Natural (ICLGN), pero sin estar dotado de ninguna connotación ambiental. A finales de ese año, con el dictado de la Ley 27430, este gravamen quedó limitado a los combustibles líquidos (ICL) y se complementó con un nuevo impuesto que, también a través de los combustibles, alcanza las emisiones de CO<sub>2</sub>. Este último, por lo que veremos más adelante, sí parece haber tenido una cierta vocación ambiental. Considerando que Argentina no es ajeno a la problemática climática y al dictado de normas para revertirla, que el Derecho tributario se erige como un mecanismo útil para proteger el medio ambiente y que Argentina ha comenzado a dictar tributos ambientales replicando la experiencia de los países más evolucionados, este trabajo pretende determinar si la finalidad del ICO<sub>2</sub> es de carácter ambiental o recaudatorio.

A los fines de alcanzar este objetivo, en primer lugar, definiremos a los tributos ambientales, ya que no podemos valorar la finalidad del ICO<sub>2</sub> si antes no entendemos qué elementos y características debe tener aquellos gravámenes. En segundo lugar, analizaremos la regulación del ICO<sub>2</sub>, en virtud que se trata prácticamente del único gravamen nacional que fue implementado con una finalidad. Estos dos apartados darán lugar a nuestras conclusiones y propuestas.

## **II. DEFINIENDO AL TRIBUTO AMBIENTAL**

### **1. Noción**

En la introducción de este trabajo vimos que dentro de las medidas tributarias podemos incluir a los gravámenes y los beneficios tributarios, pero ahora toca preguntarnos sobre su relación con el medio ambiente.

Por un lado, estas medidas pueden ser ambientalmente perjudiciales al fomentar conductas ecológicamente lesivas o desalentar otras que pueden beneficiarlo. A este

---

<sup>15</sup> CEPAL, *op. cit.*, p. 75.

cúmulo de medidas las ubicaremos dentro del área del Derecho tributario que llamamos “Tributación Anti-ambiental”. Por otro lado, pueden ser medidas ambientales ventajosas, en virtud que direccionan la conducta de los particulares para beneficiar el medio ambiente. A estas medidas las identificamos bajo la denominación de “Tributación Ambiental”. Finalmente, estas medidas pueden ser indiferentes para el medio ambiente, al no promover ni desalentar conductas que impacten directamente sobre éste. En este caso hablamos de una “Tributación Ambientalmente Neutra”<sup>16</sup>.

Definimos a los impuestos ambientales como aquellos gravámenes que no tienen como finalidad esencial obtener recursos, sino desalentar entre los contribuyentes conductas perjudiciales para el medio ambiente, más allá de la asignación presupuestaria de los fondos recaudados<sup>17</sup>. Esta definición revela una serie de características definitorias que serán de vital importancia para las conclusiones y propuestas finales del trabajo.

## 2. Características definitorias

### 2.1. Pertenencia a la categoría de tributos

Más allá que su finalidad principal sea de carácter intervencionista, no se trata de una figura jurídica autónoma y despojada de la clásica definición del tributo. Ello significa que, al igual que cualquier otro gravamen, se trata de una relación obligacional impuesta por la ley que nace con la realización del hecho imponible, momento a partir del cual se genera la posición de sujeto pasivo en el contribuyente y la de sujeto activo en el Fisco. Al tratarse de la misma definición encontramos también la misma estructura basada en los elementos que conforman todo hecho imponible: objetivo, subjetivo, temporal, espacial y aquéllos de carácter cuantificante<sup>18</sup>.

Asimismo, se habrán de respetar todas las limitaciones y principios que fija la *Carta Magna* en favor de los contribuyentes. El hecho que podamos ir más allá de lo estrictamente recaudatorio, es decir hacia el terreno de lo extrafiscal<sup>19</sup>, no permite prescindir de los principios que constitucionales que rigen a los tributos. Entre dichos principios podemos mencionar a la capacidad contributiva, justicia, generalidad, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad<sup>20</sup>.

---

<sup>16</sup> SALASSA BOIX, *op. cit.*, 2015, p. 24.

<sup>17</sup> SALASSA BOIX, *op. cit.*, 2015, p. 29.

<sup>18</sup> “La naturaleza extrafiscal del tributo debe estar presente en el hecho generador, la base gravable, el sujeto pasivo y la tarifa del tributo, debe desprenderse de cada uno de los elementos estructurales del impuesto, y, por ello, el carácter de desincentivo de determinadas conductas... debe ser coherente con la obligación tributaria” (ROZO GUTIÉRREZ, C., Las funciones extrafiscales del tributo a propósito de la tributación medioambiental en el ordenamiento jurídico colombiano, *Revista de Derecho*, N° 1, CEN, 2003, p. 170). En este sentido, se ha dicho recientemente que “...el tributo extrafiscal... debe asumir en sus elementos estructurales dichos objetivos extrafiscales” (SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E., “Reflexiones acerca de las propuestas de reforma de la financiación autonómica”, *Quincena fiscal*, N° 9, 2019, p. 9).

<sup>19</sup> Para profundizar sobre los fundamentos y las características de la extrafiscalidad recomendamos la lectura de GRAU RUIZ, M. A., *Sostenibilidad global y actividad financiera los incentivos a la participación privada y su control*, Aranzadi, Pamplona, 2019.

<sup>20</sup> “Las funciones extrafiscales del tributo han de ser constitucionales, en el sentido de que el legislador podrá establecer tributos no recaudatorios, siempre que se trate de proteger otros valores constitucionalmente tutelados, lo cual no implica que sea desnaturalizado el tributo de los principios constitucionales que le son predicables” (ROZO GUTIÉRREZ, *op. cit.*, p. 176).

De manera estamos ante auténticos tributos “...cuyos fines van más allá de lo meramente fiscal... pero que no renuncian a su naturaleza y carácter de figuras tributarias. Obedecen al principio de capacidad económica, y obtienen... recursos para financiar el gasto público”<sup>21</sup>. En definitiva, el sistema tributario no sólo se compone de elementos fiscales, sino que también está integrado por ciertos fines extrafiscales<sup>22</sup>.

## 2.2. Importancia de una finalidad principal extrafiscal

Los tributos ambientales adoptan como finalidad principal el desaliento de conductas o bienes contaminantes y como finalidad secundaria la obtención de recursos económicos<sup>23</sup>. Esto quiere decir que no se despoja al gravamen de su finalidad recaudatoria, sólo que ésta se ve eclipsada por otro objetivo<sup>24</sup>.

Es por ello que se ha dicho que “la vía impositiva puede resultar un fin secundario para la obtención de recursos”, siendo ello lo que “permite precisar la utilización del tributo con fines de política económica que lleve aparejada una reducción significativa de la recaudación en sí”<sup>25</sup>. Las funciones financieras del Estado coexisten armoniosamente y, en ese marco, las funciones recaudatorias pueden adoptar un papel secundario, viéndose desplazadas por objetivos extrafiscales<sup>26</sup>. Así, pues, se trata de “figuras tributarias cuyo fin principal no es el recaudatorio... sino otro distinto favorecedor del bien común, del bienestar social, que ha de encontrarse dentro de los constitucionalmente perseguibles por los poderes públicos”<sup>27</sup>.

Para que exista una verdadera finalidad ecológica el gravamen tiene que poseer una entidad tal que altere sensiblemente las alternativas de los posibles agentes contaminantes y que, en definitiva, ayude a “modificar comportamientos”<sup>28</sup>. De eso se trata este tipo de impuestos. Es decir que no basta con la mera sujeción de una actividad o bien contaminante, sino que la presión tributaria tiene que ser de tal manera al contribuyente no le dé prácticamente lo mismo agredir el medio ambiente que no hacerlo. Habrá que realizar una evaluación casuística para determinar en cada caso si la presión fiscal tiene carácter disuasorio, en el sentido expuesto, o no.

---

<sup>21</sup> RODRÍGUEZ MUÑOZ, J. M., “A vueltas con la fiscalidad ambiental Autonómica, a propósito del impuesto sobre el depósito de residuos de la Comunidad de Madrid”, *Nueva Fiscalidad*, N° 9, octubre-2003, p. 9.

<sup>22</sup> CAZORLA PRIETO, L. M. “Comentarios al artículo 133 de la Constitución”, *Comentarios a la Constitución* (Dir.: Fernando Garrido Falla), Civitas, Madrid, 1985, p. 1964. En igual sentido, se ha dicho que “uno de los aspectos esenciales de la actividad tributaria es la extrafiscal” (FICHERA, F., *Imposizione ed extrafiscalità nel sistema costituzionale*, Scientifiche Italiane, Napoli, 1973, pp. 54 y ss.).

<sup>23</sup> Para repasar la jurisprudencia en Argentina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación sobre la extrafiscalidad nos remitimos a SALASSA BOIX, R., *Tributación y medio ambiente: una alternativa sustentable*, Editorial Jurídica Continental, San José de Costa Rica, 2018, pp. 61-71. En España no podemos dejar de mencionar la recordada sentencia del Tribunal Constitucional Español (STC) 37/1987.

<sup>24</sup> La STSJ de Galicia, número 1048/2002 de 8 octubre, en su Fundamento Tercero especifica que un tributo puede perseguir fines extrafiscales, de ordenación medio ambiental, independientemente de su simultánea finalidad recaudatoria.

<sup>25</sup> DÍAZ, V. O., “Fiscalidad, extrafiscalidad y exenciones tributarias”, *Periódico Económico Tributario*, N° 1, 2008-1, p. 5;

<sup>26</sup> ROZO GUTIÉRREZ, *op. cit.*, p. 167.

<sup>27</sup> PARRA CORTÉS, J., “Reflexión en torno a la extrarrecaudatoriedad fiscal”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, N° 7, 2001, p. 4.

<sup>28</sup> STC 53/2014.

La diferenciación del fin del gravamen ha dado lugar a la tradicional clasificación bipartita de tributos con finalidad fiscal o recaudatoria y tributos con finalidad no fiscal o regulatoria<sup>29</sup>. Esto no quiere decir que los gravámenes tengan una finalidad u otra, en virtud que “...ningún tributo es estrictamente neutral, pues todos producen otros efectos, y todos producen fines y efectos distintos a los recaudatorios”<sup>30</sup>.

Aún existe un sector de la doctrina, hoy en día minoritario, que afirma que el escenario ideal de los tributos con fines extrafiscales es que arrojen una recaudación nula, ya que así se habrá conseguido el objetivo pretendido<sup>31</sup>. Si entendemos a la “extrafiscalidad” como “no recaudación” se puede caer en un desacierto conceptual porque ningún tributo, por más extrafiscales que sean sus fines, procura (o debería procurar) una recaudación cero. La obtención de recursos siempre está presente<sup>32</sup>, aunque en algunos casos aparece deslucida por la finalidad principal que, en nuestro caso, es de índole ambiental.

El Estado cuenta con una amplia gama de medidas para alcanzar los objetivos que marca su Constitución, pero su elección debe ser razonable y adecuada para lograr su consecución. Dichas medidas pueden agruparse en mecanismos restrictivos y permisivos: los primeros buscan la erradicación total de conductas socialmente intolerables y los segundos, en los que se destacan los tributos, persiguen el desaliento de conductas que no es conveniente eliminar, pero sí reducir<sup>33</sup>.

Si lo que se pretende es eliminar por completo una determinada actividad o conducta, lo más razonable será optar por una norma restrictiva que sencillamente prohíba su realización. Para ello es imprescindible fijar paralelamente un conjunto de sanciones (multas) que castiguen a los infractores (mecanismos restrictivos). En este caso, el resultado ideal sí sería que el Estado no recaude absolutamente nada en concepto de multas, ya que significaría que se eliminó por completo la actividad, conducta o circunstancia indeseada<sup>34</sup>. Nadie dudaría, por ejemplo, en adoptar una medida prohibitiva respecto a la caza de especies de animales en peligro de extinción.

---

<sup>29</sup> A los tributos con fin extrafiscal se los llamó tradicionalmente tributos de ordenación, ordenamiento o regulación (en Alemania podemos mencionar a PAPIER, J. J., “Ley fundamental y orden económico”, *Manual de derecho constitucional* (Dir.: Ernesto Benda, Werner Maihofer, Klaus Vogel, Konrad Hesse y Heyde Wolfgang), IVAP y Marcial Pons, Madrid, 1996, p. 608 y en Argentina destacamos a VILLEGAS, H. B., *Manual de Finanzas Públicas. La economía jurídicamente regulada del sector público en el mundo globalizado*, Depalma, Buenos Aires, 2000, p. 222).

<sup>30</sup> RUIZ ALMENDRAL, V., “La imposición sobre las bebidas azucaradas envasadas: su compatibilidad con los límites y principios del ordenamiento tributario”, *Quincena fiscal*, N° 18, 2018, pp. 86-87.

<sup>31</sup> LÓPEZ ESPADAFOR, C. M., “La protección del medio ambiente y el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica”, *Nueva Fiscalidad*, N° 1, 2007, pp. 47-48 y MOMO, L. y SASOVSKY, I., “El uso extrafiscal de los tributos”, *Periódico Económico Tributario*, N° 5 (27 de abril), 2011, pp. 1 y 2.

<sup>32</sup> En recientes estudios se afirma que “todos los impuestos, por definición, deben tener finalidad recaudatoria o no serían impuestos en el sentido” (RUIZ ALMENDRAL, *op. cit.*, p. 85).

<sup>33</sup> Una de las ventajas de los tributos es su posibilidad de influir en el entorno y “...promover conductas socialmente responsables desde un punto de vista material o sustantivo” (GRAU RUIZ, M. A., “Incorporación de los principios de autorregulación a las normas internas de gobierno empresarial”, *Los Derechos Humanos en el Ámbito Empresarial: qué, cómo y por qué es posible regular en la materia* (Coor.: Carmen Montesinos Padilla), Tirant Lo Blanc, Valencia, 2020, p. 101).

<sup>34</sup> Estas conclusiones tienen lugar en un escenario utópico en el que funcionan perfectamente los procedimientos de fiscalización y aplicación de sanciones, lo que permitiría presuponer que si no se aplicaron multas (recaudación) es que no se realizó la infracción.

Pero si estamos ante actividades o conductas que son ecológicamente tolerables, pero que en un momento dado resulta conveniente su desaliento, es razonable adoptar un mecanismo permisivo que, sin prohibirlas, desincentive su realización. Entre ellos se destacan los tributos (disuasión) y los beneficios fiscales (persuasión). Hoy en día existe un amplio acuerdo en cuanto a desalentar el uso de automotores o incluso alentar el uso de bicicletas, pero no restringirlos por completo.

La ausencia total de recaudación implica inexistencia de conducta gravada y este objetivo no debe buscarse a través de un tributo, sino mediante figuras prohibitivas o conminatorias acompañadas de controles administrativos y sanciones eficaces<sup>35</sup>.

### 2.3. Ausencia de naturaleza sancionatoria

Si afirmamos que un tributo ambiental conserva su finalidad recaudadora y que se aplica sobre conductas contaminantes que son tolerables socialmente, aunque se quieren disminuir, aquél no puede tener naturaleza sancionatoria. Esta función de rechazo hacia una conducta o situación que se tolera, pero que se desea disminuir sin perseguir su eliminación, encaja mejor en la noción de tributo que en la de sanción<sup>36</sup>.

Es cierto que pueden generarse confusiones entre los tributos ambientales y las sanciones económicas, pero ello nunca puede llevar a equipararlos jurídicamente. Algunos autores<sup>37</sup> definen a los gravámenes con finalidad extrafiscal como instrumentos tan disuasorios como sancionatorios, pero ello no es correcto, ya que en todo caso sólo tendrá carácter disuasorio. Ello es así porque para que pueda aplicarse una sanción primero debe haberse cometido una infracción y para que pueda exigirse un tributo primero debe haberse realizado un hecho imponible. Es decir, si un tributo ambiental nos impone una carga fiscal por llevar adelante ciertas actividades lesivas para el medio ambiente, el hecho de realizar dichas actividades no nos convierte en infractores, sino en contribuyentes. Otra cuestión es la sanción (v.g. multa) que se impone cuando el sujeto pasivo no afronta el pago del gravamen, ya que aquí sí existe una infracción (omitir el pago). Sobre esta cuestión resultan muy oportunos los comentarios de Schindel cuando afirmó lo siguiente:

“Se podría establecer una suerte de parentesco entre las multas y los tributos con fines extra-fiscales, cuya finalidad no es recaudar sino disuadir. No obstante, creemos que jurídicamente es posible distinguir entre unos y otros: mientras en las multas debe haber una conducta antijurídica (violación a una ley o a un reglamento), en los tributos con fines extra-fiscales disuasivos no habría norma violada”<sup>38</sup>.

También es muy tajante y pertinente una sentencia del Tribunal Constitucional español (TC) respecto a la diferencia jurídica entre los tributos de ciernes y las sanciones. En primer lugar, sostuvo que pese a que la sanción pecuniaria proporciona recursos económicos al Estado no es la finalidad fundamental perseguida por aquélla; en segundo lugar, que la sanción no tiene como función básica o secundaria el sostenimiento de los gastos públicos, porque el destino que se dispensa a los fondos por

---

<sup>35</sup> En igual sentido se puede pronunciar MAGADÁN DÍAZ, M. y RIVAS GARCÍA, J., *Fiscalidad y medio ambiente en España*, Septem-Ediciones, Oviedo, 2004, pp. 11-12.

<sup>36</sup> VARONA ALABERN, J. E., “Extrafiscalidad irregular e imposición inmobiliaria”, *Quincena Fiscal*, N° 1, 2010, p. 83.

<sup>37</sup> DE LA CRUZ RODRÍGUEZ, *op. cit.*, pp. 8-14 y DÍAZ, *op. cit.*, p. 4.

<sup>38</sup> SCHINDEL, Á., “Conceptos y especies de tributos”, *Tratado de tributación. Derecho tributario* (Dir.: Horacio García Belsunce), T. I, V. 1, Astrea, Buenos Aires, 2003, p. 567.

ella obtenidos no es un fin sino un resultado; y finalmente, el Tribunal resalta la función represiva que acompaña necesariamente a la sanción, que opera como un castigo al ilícito cometido, el cual no existe en el caso del gravamen con fin extrafiscal<sup>39</sup>.

Los tributos nunca pueden perseguir una finalidad sancionatoria, en virtud de la diversa función que tienen respecto de la sanción. En este último caso no se pretenden repartir las cargas públicas, sino prevenir o reprimir un comportamiento negativamente valorado por el ordenamiento jurídico<sup>40</sup>.

Vemos, entonces, que la recaudación constituye un distintivo del tributo que lo diferencia de las sanciones pecuniarias. La diferencia estriba en que dichas sanciones, aun otorgando un beneficio económico al Estado, no están dispuestas para ese fin. Si se advierte que una conducta contaminante es intolerable y que, por ende, merece ser considerada como una infracción, la medida jurídica más adecuada no debería ser una de carácter permisivo (tributo), sino de carácter restrictivo.

#### **2.4. Intrascendencia de la asignación de fondos**

Para considerarse tales, los tributos ambientales no dependen de la aplicación de los fondos obtenidos a la finalidad ecológica perseguida. Ello no quiere impedir encontrar dicha aplicación, la cual incluso promovemos por sus beneficios ambientales, pero ello no debe confundirnos a la hora de caracterizar a estos gravámenes<sup>41</sup>. No podemos perder de vista que la extrafiscalidad está dada por el desaliento de una conducta o situación y no por el destino de su recaudación<sup>42</sup>. Si confundimos esto se puede caer en el error de catalogar como ambientales a tributos que en realidad no lo son, ya que el hecho imponible no cumple con su función disuasoria.

No obstante, nada impide que clasifiquemos a los tributos según el destino de su recaudación, en cuyo caso podremos hablar de gravámenes cuyos fondos, más allá de la configuración de su hecho imponible, tienen un destino ambiental o no. Pero el criterio de nuestra clasificación no se asienta sobre los fondos y gastos del Estado, sino sobre el hecho imponible de los tributos, ya que la proponemos desde el Derecho tributario, cuyo objeto de estudio son justamente los tributos.

La manera de clasificar a los gravámenes nos permite diferenciar ante qué tipo de tributo estamos y cómo valorar su eficacia. Si hablamos de un tributo ambiental, sabemos que lo importante es comprobar la función disuasoria de su hecho imponible, y

---

<sup>39</sup> STC 276/2000.

<sup>40</sup> FANTOZZI, A., *Diritto tributario*, Utet, Torino, 1998, p. 41. Estas conclusiones son compartidas por Moschetti quien defiende que el tributo extrafiscal “debe ser coherente y no debe ser utilizado como sanción” (MOSCHETTI, F., “El principio de la capacidad contributiva”, *Tratado de derecho tributario* (Dir.: Andrea Amacucchi), Temis, Bogotá, 2001, p. 279).

<sup>41</sup> Si bien no es un requisito definitorio, es importante la posibilidad que ofrecen los tributos ambientales para captar recursos que puedan destinarse a mejorar la gestión ambiental y fortalecer a las instituciones responsables. Ello “...ha contribuido a su aceptación por los contribuyentes que pagan cargos y/o impuestos específicos ligados a la provisión de un servicios o programa ambiental que ellos apoyan... o para cubrir los costos de un programa de descontaminación...” (ACQUATELLA, J., “Aplicación de instrumentos económicos en la gestión ambiental en América Latina y el Caribe: desafíos y factores condicionantes”, *Serie Medio Ambiente y Desarrollo*, N° 31 (CEPAL), 2001, pp. 14-20).

<sup>42</sup> “Sea cual fuere la base que se adopte para la tributación, hay que asegurarse de que los objetivos de un gravamen ambiental no sean de financiamiento, sino de incentivo; esto es, que procuren inducir cambios en las decisiones de los agentes” (SEROA DA MOTTA, R., “Tributación ambiental, macroeconomía y medio ambiente en América Latina; aspectos conceptuales y el caso de Brasil”, *Serie Macroeconomía del Desarrollo* (CEPAL), 2001, p. 35).

si se trata de gravámenes cuyos fondos tienen un destino ecológico, estamos ante un tributo que debe aplicar los recursos recaudados a una finalidad ambiental específica. A partir de ello, podríamos encontrar un mismo gravamen cuyo hecho imponible y aplicación de fondos sean simultáneamente ambientales, lo cual sería doblemente ventajoso de cara a la protección del medio ambiente.

### III. ANALIZANDO EL IMPUESTO AL CO<sub>2</sub>

#### 1. Introducción

El ICO<sub>2</sub> se encuentra regulado en el Título III<sup>43</sup> de la Ley 23966 de 1991<sup>44</sup>, luego que fuera modificado por la Ley 27430 de 2017<sup>45</sup>. Esta última ley retoca muchas normas tributarias y es la ley más importante de todas las que componen la llamada “Reforma Tributaria de 2017”. La reforma se enmarca en los compromisos asumidos por el Estado Nacional con las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CABA) en el llamado “Consenso Fiscal”, firmado el 16 de noviembre de 2017 y ratificado por la Ley nacional 27419 de 2018<sup>46</sup>.

Según lo expresa el propio Consenso, su mayor objetivo fue profundizar un “...programa de reducción de la carga tributaria que el Estado Nacional comenzó en 2016 con el objeto de racionalizar la estructura impositiva, reducir impuestos y promover el crecimiento económico”. Pero, como vemos en este trabajo, no todas las reformas apuntaron a reducir la presión fiscal, ya que, por ejemplo, en materia de protección ambiental o servicios digitales lo que se buscó fue justamente lo contrario.

La Reforma Tributaria tuvo cinco grandes ejes: 1) incentivar la inversión, 2) formalizar el mercado laboral, 3) mejorar la competitividad, 4) buscar la equidad y la eficiencia del sistema tributario y 5) luchar contra la evasión. Según los debates parlamentarios del Proyecto de Ley, las modificaciones respecto del ICO<sub>2</sub> se incluyeron dentro del cuarto eje, con la idea de modificar el (en ese momento vigente) ICLGN para darle “...un sentido de protección del medioambiente”<sup>47</sup>. Todo ello en sintonía con el compromiso del país por respetar el Acuerdo de París y la preocupación por las consecuencias ambientales derivadas de las fuentes energéticas no renovables<sup>48</sup>. Pero

---

<sup>43</sup> Aprobado por el artículo 7 de la Ley 23966.

<sup>44</sup> Artículos 10 a 13 del artículo 7 (Tít. III) de la Ley 23966.

<sup>45</sup> Artículos 139 a 145 de la Ley 27430.

<sup>46</sup> Dicho Consenso a su vez se enmarca en el “Acuerdo para un Nuevo Federalismo”, por el cual se pactó la eliminación gradual de la detracción del 15% de la masa de impuestos coparticipables que desde 1997 se destinaba a la Administración Nacional de la Seguridad Social (ANSES) en perjuicio de las provincias. Este Acuerdo de 2016 fue ratificado por medio de la ley 27260 de 2016 de “Reparación Histórica”, cuyo artículo 77 creó la Comisión Bicameral para la Reforma Tributaria.

<sup>47</sup> Expresión del Diputado Laspina al explicar los principales puntos del Proyecto de Ley de Reforma Tributaria en el debate celebrado en la Cámara de Diputados el día 19 de diciembre de 2017. Una expresión similar provino de la Senadora Blas en el Debate del Proyecto de Ley de Reforma Tributaria celebrado en la Cámara de Senadores el 27 de diciembre de 2017 (19ª Reunión, 1ª Sesión extraordinaria).

<sup>48</sup> En un futuro Argentina debería repensar seriamente la manera en que se realiza la ganadería, aunque no será nada sencillo por tratarse de una de las actividades productivas más importantes del país. Trabajos actuales demuestran que “...la ganadería es responsable de la emisión del 14,5% de los Gases de Efecto Invernadero (GEI), un porcentaje equivalente al sector del transporte. Entre los gases emitidos se encuentra en el CO<sub>2</sub>, pero especialmente el metano y el óxido nitroso, dos gases de efecto invernadero mucho más potentes que el CO<sub>2</sub>” (GARCÍA DE PABLOS, J. F., “El aumento de tributación sobre el consumo de carne”, *Quincena fiscal*, N° 21, 2019, p. 12).

más allá de la declaración de intenciones de los legisladores, lo importante es analizar cómo están regulados los elementos de este nuevo impuesto<sup>49</sup>.

Como consecuencia de todo esto, el ICLGN, instaurado originariamente por la Ley 23699 de 1991, se desdobló en dos gravámenes que recaen de distinta manera sobre los combustibles<sup>50</sup>. Por un lado, tenemos el Impuesto sobre los Combustibles Líquidos (ICL), que viene a suplantar al histórico ICLGN, pero ya sin incluir al gas natural y, por el otro, también contamos con el ICO<sub>2</sub>, que recae en gran parte sobre combustibles líquidos y algunos combustibles sólidos por ser emisores de CO<sub>2</sub> a la atmósfera. De manera que la Ley 23699, con vigencia en todo el territorio nacional, hoy en día contempla dos gravámenes que pesan sobre los combustibles: el ICL<sup>51</sup> y el ICO<sub>2</sub>.

## 2. Hecho imponible

### 2.1. Elemento material

La normativa establece un gravamen al CO<sub>2</sub> que incide en una sola etapa de su circulación<sup>52</sup> y se aplica sobre la transferencia de los siguientes combustibles<sup>53</sup>: nafta sin plomo hasta 92 RON<sup>54</sup>, nafta con plomo de más de 92 RON<sup>55</sup>, nafta virgen<sup>56</sup>, gasolina natural<sup>57</sup>, solvente<sup>58</sup>, aguarrás<sup>59</sup>, gasoil<sup>60</sup>, diesel oil<sup>61</sup>, kerosene<sup>62</sup>, fuel oil<sup>63</sup>, coque de

<sup>49</sup> En esta línea, la jurisprudencia de España tiene dicho que “...no bastará con que el correspondiente preámbulo de la norma declare dicho objetivo, sino que es preciso que dicha finalidad encuentre reflejo en los elementos centrales de la estructura del tributo” (SSTC 289/2000 y STC 53/2014).

<sup>50</sup> Los detractores de este tipo de impuestos centran sus críticas en las consecuencias económicas que traen aparejados, entre las que se destacan la incidencia perjudicial para la competitividad, los aumentos de costos productivos e inflación y su regresividad. Pero ante estas críticas se suele responder que estos tributos favorecen la independencia energética de los países exportadores de petróleo e impulsa el desarrollo de nuevas industrias relacionadas con las energías alternativas (MONTES NEBREDA, A., “Imposición al carbono, Derecho comparado y propuestas para España”, *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, N° 1/2019, pp. 51-52).

<sup>51</sup> Para comparar este impuesto, cuando era el único impuesto sobre los combustibles gravados por el Estado Argentino, con otros similares de esa época en países como Brasil y Estados Unidos puede leerse SALASSA BOIX, R., “Fiscalidad y petróleo: un análisis tributario-ambiental a partir de gravámenes concretos”, *Revista de Derecho de la Universidad del Norte*, N° 45 (marzo-2016), pp. 262-293.

<sup>52</sup> Artículo 10 del artículo 7 (Tít. III) de la Ley 23699.

<sup>53</sup> Artículo 11 del artículo 7 (Tít. III) de la Ley 23699. Hubiera sido deseable que se distingan los usos que se le dé a cada combustible (carburante en vehículos de motor, combustible en calefacciones, fabricación de productos, entre otros), y establecer diferentes tipos según el caso (JIMÉNEZ VARGAS, P. J., “Fiscalidad ambiental en España y su armonización europea”, *Quincena fiscal*, N° 1-2, 2016, p. 10).

<sup>54</sup> La sigla “RON” viene del inglés: *Research octane number* y se refiere al número de octano de investigación, que representa el parámetro de medición de la energía del combustible.

<sup>55</sup> Mezcla de hidrocarburos livianos con o sin el agregado de biocombustibles apta para su utilización en motores térmicos de combustión interna con encendido a chispa (art. 8, Anexo, Decr. 501/2018).

<sup>56</sup> Mezcla de hidrocarburos livianos obtenida por destilación directa a presión atmosférica del petróleo y cuya curva de destilación método ASTM D 86 o IRAM IAP A 6600 tenga un punto inicial mínimo de 25°C y un punto final máximo de 225°C (art. 8, Anexo, Decr. 501/2018).

<sup>57</sup> Mezcla de hidrocarburos líquidos a condiciones estándar (1 ATM y 15°C) obtenido por tratamiento del gas natural en las plantas de acondicionamiento de punto de rocío en separadores fríos luego de la separación primaria y en plantas separadoras de gas licuado (art. 8, Anexo, Decr. 501/2018).

<sup>58</sup> Incluye a los solventes alifáticos y a los solventes aromáticos (art. 8, Anexo, Decr. 501/2018).

<sup>59</sup> Todo hidrocarburo alifático o mezcla de hidrocarburos con contenido mayoritario de hidrocarburos alifáticos, con o sin contenido de compuestos oxigenados, con límites de destilación especialmente seleccionados para su uso industrial, químico y/o doméstico cuya curva de destilación, método ASTM D

petróleo<sup>64</sup> y carbón mineral<sup>65</sup>. El código de identificación de cada combustible está fijado por la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) en su Resolución General 4233/2018 (RG 4233/2018) y el sistema de marcadores químicos y reagentes para su identificación están detallados en la RG 4234/2018 de la AFIP.

De esta manera, el tributo recae sobre ocho tipos de combustibles líquidos y dos combustibles sólidos (mencionados en último lugar), siendo la emisión de CO<sub>2</sub> emanada de su combustión el elemento común a todos ellos que justifica su imposición por motivos ecológicos<sup>66</sup>. Es por ello que el impuesto se aplica incluso a los combustibles gravados que sean consumidos por los sujetos responsables, excepto los utilizados en la elaboración de otros productos sujetos a este gravamen, y a los que surjan de una diferencia injustificada en el inventario<sup>67</sup>.

A los fines de delimitar el aspecto objetivo de su hecho imponible, la norma determina supuestos de no sujeción y exención. Por un lado, se aclara que los biocombustibles en su estado puro no están sujetos al ICO<sub>2</sub> y que cuando se trate de biodiesel y bioetanol combustible el impuesto estará totalmente satisfecho con el pago del gravamen sobre el componente de combustible que esté sujeto a gravamen<sup>68</sup>.

Por el otro, dispone que están exentas del impuesto las transferencias de los combustibles gravados cuando: a) tengan como destino la exportación; b) estén destinadas a rancho de embarcaciones afectadas a tráfico o transporte internacional, a aeronaves de vuelo internacionales o para rancho de embarcaciones de pesca; c) tengan como destino el uso como materia prima en ciertos procesos químicos y

---

86 o IRAM-IAP A 6600, tenga un punto inicial mayor a 150°C y alcance un punto seco máximo de 300°C (art. 8, Anexo, Decr. 501/2018).

<sup>60</sup> Mezcla de hidrocarburos intermedios apta para su utilización en motores térmicos de combustión interna a presión constante, para vehículos, maquinarias y embarcaciones, cuyo índice de cetano no sea inferior a 45 (art. 8, Anexo, Decr. 501/2018).

<sup>61</sup> Mezcla de hidrocarburos intermedios y/o residuales apta para su utilización en motores térmicos de combustión interna a presión constante, para vehículos, maquinarias y embarcaciones, o en plantas de energía térmica de combustión externa, cuyo índice de cetano sea inferior a 45 y su curva de destilación alcance un mínimo de 90% de destilado a 370°C (art. 8, Anexo, Decr. 501/2018).

<sup>62</sup> Mezcla de hidrocarburos intermedios apta para y destinada a su utilización en artefactos domésticos de calefacción o de cocina, que presente las condiciones técnicas necesarias para tal destino en condiciones aceptables de seguridad y eficiencia (art. 8, Anexo, Decr. 501/2018).

<sup>63</sup> Mezcla de hidrocarburos obtenida a partir de las fracciones más pesadas de la refinación del petróleo con un rango de viscosidad entre un mínimo de 30 centistokes y un máximo de 700 centistokes y punto de inflamación superior a 60 °C según norma IRAM 6539 (art. 8, Anexo, Decr. 501/2018).

<sup>64</sup> Producto sólido carbonoso derivado de las unidades de craqueo térmico retardado o coquificación de las refinerías de petróleo destinado al uso combustible (art. 8, Anexo, Decr. 501/2018).

<sup>65</sup> Roca sedimentaria rica en carbono, combustible, comprendida en la clasificación establecida por la norma ASTM D388 o IRAM 17001 (art. 8, Anexo, Decr. 501/2018).

<sup>66</sup> Al igual que ocurre con el Impuesto sobre los Hidrocarburos en España, se puede decir que "...teniendo en cuenta que la relación entre las emisiones de CO<sub>2</sub> y el contenido carbónico de los combustibles fósiles es proporcional, si se define la estructura de tipos de gravamen en función del contenido carbónico de los combustibles, el impuesto especial sobre los hidrocarburos, equivaldría a un impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono" (JIMÉNEZ VARGAS, *op. cit.*, p. 11).

<sup>67</sup> Artículo 10 del artículo 7 (Tít. III) de la Ley 23699.

<sup>68</sup> Artículo 13.II del artículo 7 (Tít. III) de la Ley 23699.

petroquímicos<sup>69</sup>; d) tratándose de fuel oil, se destinen como combustible para el transporte marítimo de cabotaje<sup>70</sup>. Asimismo, también están exentas las operaciones de importación definitiva de productos gravados exentos por destino, siempre que sean utilizados por quienes los importen, en determinados procesos químicos, petroquímicos o industriales taxativamente indicados en la reglamentación<sup>71</sup>.

Si comparamos este elemento del hecho imponible con el del ICL vemos que no existen demasiadas diferencias. De hecho, funcionan de manera similar. “Tratándose el impuesto sobre los combustibles de un impuesto al consumo... no cabe duda que el contribuyente de hecho es el consumidor final... por cuestiones de administración tributaria, el legislador previó que revistan el carácter de responsables tributarios...”<sup>72</sup>. De manera que en ambos casos estamos ante un impuesto monofásico, diseñado para que incida en una sola de las etapas de su circulación, que procura beneficiar a la industria nacional al no gravar las exportaciones.

La única diferencia con el ICL en este punto estriba en los combustibles gravados<sup>73</sup>, considerando que éste no alcanza al fuel oil, el coque de petróleo y el carbón mineral. Es decir que dicho tributo sólo se aplica a ciertos combustibles líquidos.

## 2.2. Elemento personal

La norma considera que realizan el hecho generador del impuesto los siguientes sujetos<sup>74</sup>:

- a) quienes importen los productos gravados de manera definitiva;
- b) las empresas que refinen, produzcan, elaboren, fabriquen u obtengan combustibles líquidos u otros derivados de hidrocarburos en todas sus formas, directamente o a través de terceros;
- c) aquellos produzcan o elaboren carbón mineral<sup>75</sup>;
- d) los transportistas, depositarios, poseedores o tenedores de productos gravados que no cuenten con la documentación que acredite que tales productos han pagado el impuesto o que se encuentran comprendidos en las exenciones.

A los fines de la determinación e ingreso de los gravámenes los sujetos pasivos, incluyendo los importadores de combustibles, deberán observar los procedimientos, formas, plazos y condiciones que establecidos en la RG 4233/2018 de la AFIP.

---

<sup>69</sup> Aquellos que determine taxativamente el Poder Ejecutivo nacional en tanto de estos procesos derive una transformación sustancial de la materia prima modificando sus propiedades originales o participen en formulaciones, de forma tal que se la desnaturalice para su utilización como combustible, siempre que quienes efectúen dichos procesos acrediten ser titulares de las plantas industriales para su procesamiento (art. 13.II del artículo 7, Ley 23699).

<sup>70</sup> Artículo 13.II del artículo 7 (Tít. III) de la Ley 23699.

<sup>71</sup> Artículo 8 del Anexo del Decreto 501 de 2018.

<sup>72</sup> AHUMADA, H., “Combustibles líquidos - cuestiones de política regulatoria, impositiva y de competencia”, *La Ley*, 1999-B, 1999, p. 1143.

<sup>73</sup> Artículo 1 del artículo 7 (Tít. III) de la Ley 23699.

<sup>74</sup> Artículo 12 del artículo 7 (Tít. III) de la Ley 23699.

<sup>75</sup> Son sujetos pasivos las empresas que refinen petróleo crudo u otros cortes de petróleo o las que produzcan, elaboren, fabriquen u obtengan, directamente o por terceros, los combustibles gravados. En el caso del carbón mineral, quienes sean productores o elaboradores (art. 4, Anexo, Decr. 501/2018).

La única diferencia con el ICL en este punto radica en que su articulado expresamente indica que no considera como sujeto pasivo a quienes produzcan o elaboren carbón mineral<sup>76</sup>, justamente porque este producto no se encuentra gravado por dicho impuesto<sup>77</sup>.

### 2.3. Elemento temporal

El hecho imponible del ICO<sub>2</sub> se perfecciona al momento:

a) de la entrega del producto, emisión de la factura o acto equivalente, el que fuere anterior<sup>78</sup>;

b) del retiro del producto para su consumo, en el caso de los combustibles referidos, consumidos por el sujeto responsable del pago;

c) de la verificación de la tenencia de los productos por parte de los transportistas, depositarios, poseedores o tenedores que no cuenten con la documentación que acredite que aquéllos han tributado el impuesto;

d) de la determinación de diferencias de inventarios de los productos gravados<sup>79</sup>, en tanto no se encuentre justificada la causa distinta a los supuestos de imposición que las haya producido<sup>80</sup>.

Tratándose de productos importados, quienes los introduzcan al país deberán ingresar un pago a cuenta del tributo, el cual será liquidado e ingresado juntamente con los derechos aduaneros y el Impuesto al Valor Agregado (IVA). En el momento en que el importador revenda el producto importado deberá tributar el impuesto, computando como pago a cuenta el gravamen ingresado al momento de la importación.

El período fiscal de liquidación de los gravámenes es mensual y deberá realizarse sobre la base de declaraciones juradas presentadas por los responsables, excepto en el caso de las operaciones de importación<sup>81</sup>.

### 2.4. Elemento espacial

En virtud de lo dispuesto para el elemento material, podemos decir que el impuesto tiene alcance internacional. Su hecho imponible no sólo abarca las transacciones de combustibles realizadas dentro de las fronteras del país, tanto producidos en el país como en el exterior, sino también a aquellas que tienen como destino el territorio nacional, aunque el producto provenga del extranjero

---

<sup>76</sup> Artículo 3 del artículo 7 (Tít. III) de la Ley 23699.

<sup>77</sup> Artículo 4 del artículo 7 (Tít. III) de la Ley 23699.

<sup>78</sup> Existe acto equivalente a la entrega del bien o emisión de la factura respectiva cuando se produzca alguna de las situaciones mencionadas en el artículo 1925 del Código Civil y Comercial de la Nación o cuando los productos gravados sean puestos a disposición del comprador, aunque no hubiesen salido de la refinería o planta de despacho. En ningún caso es posible suponer el momento de imposición con anterioridad a la existencia real y puesta a disposición de la cosa gravada (art. 2, Anexo, Decr. 501/2018).

<sup>79</sup> Este hecho imponible también será aplicable respecto de los transportistas, depositarios, poseedores, tenedores o usuarios de productos gravados (excepto consumidores finales), quienes serán responsables por el ingreso del impuesto (art. 1, Anexo, Decr. 501/2018).

<sup>80</sup> Artículo 13 del artículo 7 (Tít. III) de la Ley 23699.

<sup>81</sup> Artículo 14 del artículo 7 (Tít. III) de la Ley 23699.

(importaciones). Pero quedan se encuentran exentas las transacciones realizadas en el marco de una exportación<sup>82</sup>. Esto coincide con el ICL, que también las exime<sup>83</sup>.

### 3. Liquidación

Los elementos cuantificantes se vinculan a la liquidación del tributo y resultan fundamentales para valorar su finalidad<sup>84</sup>. La liquidación de este impuesto es bastante sencilla, puesto que depende de los montos fijos en moneda nacional (pesos argentinos: \$) consignados en la norma para cada tipo de combustible, los cuales deben actualizarse trimestralmente sobre la base de las variaciones del Índice de Precios al Consumidor (IPC) que suministre el Instituto Nacional de Estadística y Censos (INDEC), considerando para ello las variaciones acumuladas de dicho índice desde el mes de enero de 2018<sup>85</sup>. Concretamente, los importes actuales<sup>86</sup> son los siguientes<sup>87</sup>:

- a) 0,680 pesos por litro para la nafta sin plomo hasta 92 RON<sup>88</sup>, la nafta con plomo de más de 92 RON, la nafta virgen, la gasolina natural, el solvente y el aguarrás;
- b) 0,782 pesos por litro para el gasoil, el diesel oil y el kerosene<sup>89</sup>;
- c) 0,086 pesos por litro para el fuel oil<sup>90</sup>;
- d) 0,093 pesos por kilogramo para el coque de petróleo<sup>91</sup> y
- e) 0,072 pesos por kilogramo para el carbón mineral<sup>92</sup>.

Estos son los montos vigentes según la publicación<sup>93</sup> realiza por la AFIP en su página web oficial de la RG 4257/2019 y sus modificaciones<sup>94</sup>.

---

<sup>82</sup> Artículo 13bis del artículo 7 (Tít. III) de la Ley 23699.

<sup>83</sup> Artículo 7 del artículo 7 (Tít. III) de la Ley 23699.

<sup>84</sup> Aspecto últimamente destacado por el Tribunal Constitucional Español (STC 87/2019). Allí se declaró la constitucionalidad del Impuesto sobre Emisiones de Dióxido de Carbono de Vehículos de Motor en Cataluña. Salvando algunas deficiencias técnicas, la doctrina resalta la manera en que está regulado y su potencialidad para reemplazar, por su mayor eficiencia de cara a la emisión de gases, los actuales impuestos estatales sobre la circulación y matriculación de vehículos (TANDAZO RODRÍGUEZ, A. Y HERRERA MOLINA, P. M., “Constitucionalidad y comentario crítico del impuesto catalán sobre emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica”, *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: comentarios, casos prácticos*, N° 442, 2020).

<sup>85</sup> Omitimos aquí mencionar a las medidas de emergencia dictadas por el Gobierno Nacional que, en virtud de la crisis económica originada por el resultado de las Elecciones Nacionales Primarias Abiertas Simultáneas y Obligatorias de 2019, retocaron los costos y precios de los combustibles, ya que tienen carácter temporal y no reflejan la primigenia intención legislativa de este gravamen.

<sup>86</sup> Artículo 11 del artículo 7 (Tít. III) de la Ley 23699.

<sup>87</sup> Estos montos se aplican sobre el total de la unidad de medida correspondiente de cada producto gravado incluido en la factura extendida por el responsable del ingreso del impuesto o en la respectiva solicitud de destinación de importación (art. 6, Anexo, Decr. 501/2018).

<sup>88</sup> Originariamente, a finales de 2017, el valor era de 0,412 pesos.

<sup>89</sup> Originariamente, a finales de 2017, era de 0,473 pesos.

<sup>90</sup> Originariamente, a finales de 2017, era de 0,519 pesos.

<sup>91</sup> Originariamente, a finales de 2017, era de 0,557 pesos.

<sup>92</sup> Originariamente, a finales de 2017, era de 0,429 pesos.

<sup>93</sup> Esta publicación se sustenta en el artículo 4 de la RG de la AFIP 4257; el artículo 7 del Anexo del Decreto 501/2018 y el artículo 11, segundo párrafo, del artículo 7 (Tít. III) de la Ley 23699.

La legislación también faculta al Poder Ejecutivo nacional, el cual delega esta particular tarea en la AFIP<sup>95</sup>, para aumentar hasta en un 25% estos importes cuando así lo aconsejen las políticas en materia ambiental y/o energética<sup>96</sup>. Esta facultad, vinculada a la fijación de los elementos cuantificantes, debe contrastarse a la luz del principio de legalidad tributaria consagrado en la CN<sup>97</sup>, ya que si adoptamos su versión rígida, que implica establecer por ley todos sus elementos (esenciales o cuantificantes), estamos ante un precepto inconstitucional<sup>98</sup>.

Los elementos esenciales y los cuantificantes son cruciales en todo gravamen, ya que hacen a la conformación del objeto de la obligación tributaria. El monto a pagar en concepto de tributo es una parte fundamental de éste, por lo cual, el pueblo, en su soberanía, también tiene la exclusiva facultad de auto-regular a través de sus representantes. El hecho que los tributos deban estipularse por ley también implica que la fijación de su cálculo y cuantía también debe seguir el mismo mecanismo jurídico.

En este punto resulta muy interesante contrastar el ICO<sub>2</sub> con ICL en donde la principal diferencia, de la cual se desprende la finalidad primordial de cada uno, estriba en los importes que se aplican. Recordemos que el ICL sólo alcanza a nueve combustibles líquidos y el ICO<sub>2</sub> a diez combustibles líquidos (los mismos nueve del ICL más el fuel oil) y dos sólidos (coque de petróleo y carbón mineral).

Dejando de lado las medidas de emergencias dictadas<sup>99</sup> a partir de las Elecciones Nacionales Primarias Abiertas Simultáneas y Obligatorias de 2019<sup>100</sup>, por las que se retocaron los costos y precios de los combustibles<sup>101</sup>, el ICL contaba con solo dos alícuotas<sup>102</sup> que gravaban con mayor presión fiscal a la nafta sin plomo hasta 92 RON, nafta sin plomo de más de 92 RON, nafta virgen, gasolina natural, solvente, aguarrás (\$10,638)<sup>103</sup> en comparación con el gasoil, diésel y kerosene (\$6,561)<sup>104</sup>. Por su parte, en el ICO<sub>2</sub> la relación entre esos grupos de combustibles se invierte, siendo mayor para los últimos tres combustibles que para los primeros tres.

Todo ello, y la manera en la que se fijaron estos valores, parece indicar que en el ICL se tuvo en cuenta el valor de mercado de los productos gravados (capacidad contributiva), siendo así su principal finalidad de carácter recaudatorio. Pero en el ICO<sub>2</sub>

---

<sup>94</sup> <http://biblioteca.afip.gob.ar/cuadroslegislativos/getAdjunto.aspx?i=6185>

<sup>95</sup> Según el Decreto reglamentario será la AFIP quien actualice dichos montos de impuesto en los meses de enero, abril, julio y octubre de cada año (art. 7, Anexo, Decr. 501/2018).

<sup>96</sup> Artículo 11 del artículo 7 (Tít. III) de la Ley 23699.

<sup>97</sup> Artículos 4, 17, 52, 75.1 y 2, 99.3, entre otros, de la CN.

<sup>98</sup> Para profundizar acerca del alcance del principio de legalidad se puede consultar CASAS, J., "Principios jurídicos de la tributación", *Tratado de Tributación. Derecho tributario* (Dir.: Horacio García Belsunce), T. I., Vol. 1, Astrea, Buenos Aires, 2003, pp. 275-284.

<sup>99</sup> La modificación del Decreto 381/19 y el Decreto 607/2019, ambos del día 2 de septiembre de 2019.

<sup>100</sup> Las dejamos de lado porque tienen carácter temporal y no reflejan la verdadera intención legislativa.

<sup>101</sup> <http://biblioteca.afip.gob.ar/cuadroslegislativos/getAdjunto.aspx?i=7046>

<sup>102</sup> <http://biblioteca.afip.gob.ar/cuadroslegislativos/getAdjunto.aspx?i=6185>

<sup>103</sup> Originariamente, a finales de 2017, estaban a \$6,726.

<sup>104</sup> Originariamente, a finales de 2017, estaban a \$4,148.

se consideró la cantidad de emisión de este gas y el daño generado en la atmósfera (capacidad contaminante), siendo así su principal finalidad de carácter ambiental<sup>105</sup>.

Más allá de esto, a partir de los importes vigentes, no queda del todo claro que el ICO<sub>2</sub> tenga vocación disuasoria para desalentar la emisión de este gas de efecto invernadero<sup>106</sup>. A modo de ejemplo, pensemos en el caso del combustible gravado por el impuesto más consumido en el país (nafta) y en su versión más económica de venta al público (súper). Hoy en día (agosto de 2019) el precio de la nafta súper en Argentina ronda alrededor de los \$45 el litro y el gravamen asciende a tan sólo \$0,680 (1,41%). De esta forma, el porcentaje que el ICO<sub>2</sub> representa en el total del precio no parece ser suficiente para modificar la conducta de los compradores a la hora de adquirir combustibles. Ahora bien, si sólo tomamos los valores del IGL o si sumamos los dos impuestos sobre los combustibles (IGL e ICO<sub>2</sub>) sobre el mismo combustible (nafta súper), vemos que los valores son otros (10,638+0,680 = \$11,318/litro) y que ya sí se puede hablar de un porcentaje (cerca del 25%) con cierta vocación disuasoria.

A los fines de mantener la función disuasoria del ICO<sub>2</sub> lo más prolijo sería invertir la presión fiscal de los impuestos analizados. Si bien el monto total sería el mismo, la modificación de la conducta estaría motivada por el impuesto que busca tener vocación ambiental y su esencia estaría más ligada a su *ratio legis*.

#### 4. Destino de la recaudación

Si bien se trata de un gravamen nacional, su recaudación no se destina íntegramente al Estado Nacional, sino que se coparticipa entre los diferentes niveles de gobierno y, en algunos casos, también se determina una asignación específica a los fondos recaudados. A continuación, veremos el intrincado y complejo proceso por el cual se distribuye, a través de diferentes normas, la recaudación del ICO<sub>2</sub>.

Existen dos regímenes de distribución: uno general, que sigue las reglas de la Ley 23548 (Ley de Coparticipación)<sup>107</sup>, y otro especial, que se rige por las disposiciones de este impuesto<sup>108</sup>. En ambos casos, la distribución consta de dos pasos: un reparto primario y uno secundario.

##### 4.1. Régimen general de distribución

El régimen de distribución general se aplica a la recaudación derivada del fuel oil, el coque de petróleo y el carbón mineral, la cual integrará la masa de fondos coparticipables de la Ley 23548, junto con el resto de impuestos nacionales creados o a crearse salvo algunas excepciones<sup>109</sup>.

---

<sup>105</sup> Sobre este punto la STSJ de Galicia, número 1048/2002 de 8 octubre, en su Fundamento Primero señala que: “las normas fiscales deberán contrastarse con el principio de capacidad económica (reforzado por el de progresividad). Las normas extrafiscales deben ponerse a prueba en relación con el fin constitucional en que dicen inspirarse”.

<sup>106</sup> La sentencia de la nota precedente refuerza esta idea al sostener que: “los impuestos denominados ecológicos deben tener como finalidad el cambio de conducta del contribuyente hacia una conducta más ecológica, si ese cambio no se puede producir, estaremos en presencia de un impuesto con mera finalidad recaudatoria”. Seguidamente, también aclara que los gravámenes que incidan sobre las emisiones de CO<sub>2</sub> deben gozar de un efecto “sustitución hacia la utilización de otras fuentes de energía, a los fines de conseguir reducciones significativas de tales emisiones” (STSJ de Galicia, 1048/2002).

<sup>107</sup> Artículo 23bis del artículo 7 (Tít. III) de la Ley 23699.

<sup>108</sup> Artículos 19 al 23 del artículo 7 (Tít. III) de la Ley 23699.

<sup>109</sup> Artículo 2 de la Ley 23548.

Más allá de algunas particularidades, esta masa de fondos es repartida primeramente entre la Nación (42,34%); las provincias (54,66%); ciertas provincias (Buenos Aires, Chubut, Neuquén y Santa Cruz), que necesitan recuperar su nivel relativo frente al resto (2%), y el Fondo de Aportes del Tesoro Nacional a las provincias (1%)<sup>110</sup>. Asimismo, la Nación entrega un 3,75% de sus fondos a la CABA<sup>111</sup> y un 0,7% a Tierra del Fuego<sup>112</sup>, al estar fuera de la coparticipación primaria<sup>113</sup>. Finalmente, como reparto secundario, la porción que le corresponde a las provincias (54,66%) se distribuye<sup>114</sup> a partir de diferentes porcentajes<sup>115</sup>.

Ninguno de estos supuestos se refleja una asignación específica de los fondos, ya que la norma establece cómo deben repartirse, pero no determina en qué deben ser utilizados.

#### 4.2. Régimen especial de distribución

El régimen de distribución especial se aplica a la recaudación derivada de la nafta sin plomo de cualquier tipo, la nafta virgen, la gasolina natural, el solvente, el aguarrás, el gasoil, el diesel oil y el kerosene. Es decir que este régimen se aplica a la gran mayoría de combustibles líquidos alcanzados por el ICO<sub>2</sub> (excepto el fuel oil), cuya recaudación forma parte de una masa coparticipable especial, diferente de la establecida en la Ley 23548<sup>116</sup>. El reparto primario se lleva adelante de la siguiente manera<sup>117</sup>:

- a) 10,40% al Tesoro Nacional,
- b) 15,07% al Fondo Nacional de la Vivienda (FONAVI)<sup>118</sup>,
- c) 10,40% a las provincias,
- d) 28,69% al Sistema Único de Seguridad Social para afrontar las obligaciones previsionales nacionales,
- e) 4,31% al Fideicomiso de Infraestructura Hídrica<sup>119</sup>,
- f) 28,58% al Fideicomiso de Infraestructura de Transporte<sup>120</sup> y
- g) 2,55% al Sistema de Compensación del Transporte Público<sup>121</sup>.

---

<sup>110</sup> Artículo 3 de la Ley 23548.

<sup>111</sup> Artículo 1 del Decreto 194/2016.

<sup>112</sup> Artículo 1 del Decreto 2456/90, texto lo dispuesto por el artículo 2 del Decreto 702/99.

<sup>113</sup> Artículo 8 de la Ley 23548.

<sup>114</sup> Artículo 4 de la Ley 23548.

<sup>115</sup> Buenos Aires 19,93%, Catamarca 2,86%, Córdoba 9,22%, Corrientes 3,86%, Chaco 5,18%, Chubut 1,38%, Entre Ríos 5,07%, Formosa 3,78%, Jujuy 2,95%, La Pampa 1,95%, La Rioja 2,15%, Mendoza 4,33%, Misiones 3,43%, Neuquén 1,54%, Rio Negro 2,62%, Salta 3,98%, San Juan 3,51%, San Luis 2,37%, Santa Cruz 1,38%, Santa Fe 9,28%, Santiago del Estero 4,29% y Tucumán 4,94%.

<sup>116</sup> Se trata justamente de una de las excepciones que contempla el artículo 2, inciso b), de la Ley 23548.

<sup>117</sup> Artículo 19 del artículo 7 (Tít. III) de la Ley 23699.

<sup>118</sup> Regulado por la Ley 21581 de 1977.

<sup>119</sup> Regulado por el Decreto 1381/2001.

<sup>120</sup> Regulado por el Decreto 976/2001.

<sup>121</sup> Regulado por el Decreto 652/2002.

Podemos decir que gran parte de esta masa coparticipable se otorga al Estado Nacional, ya que si bien el inciso a) habla específicamente del Tesoro Nacional, los incisos b), d), e), f) y g) también van destinados a cubrir gastos nacionales, pero con afectación específica. Sólo el 10,40% está dirigido a las provincias.

Finalmente, como reparto secundario, la porción de los fondos que les corresponde a las provincias (10,40%) se distribuye entre ellas en esta forma<sup>122</sup>:

- a) 60% para los organismos de vialidad de las provincias en función de los porcentuales de distribución vigentes para la coparticipación vial<sup>123</sup>;
- b) 30% para cada una de las provincias en función de los porcentajes de la Ley 23548, que ya vimos en el régimen general de distribución<sup>124</sup>, para ser afectado a obras de infraestructura de energía eléctrica y/u obras públicas; y
- c) el 10% restante para el Fondo Especial de Desarrollo Eléctrico del Interior (FEDEI), administrado por el Consejo Federal de la Energía Eléctrica<sup>125</sup>.

A diferencia del régimen general, en este caso se advierten diferentes asignaciones específicas. De lo que le corresponde a la Nación en el reparto primario (todo menos del 10,40% que va a las provincias), gran parte de la recaudación se aplica a gastos vinculados a la vivienda, la seguridad social y a obras de carácter hídrico y transporte público. Y de lo que corresponde a las provincias en el reparto secundario (10,40% del total) todo tiene asignación específica relacionada con gastos de vialidad, infraestructura, desarrollo eléctrico y obras públicas.

En definitiva, todo lo recaudado con el régimen especial tiene algún tipo de asignación específica, salvo el 10,40% de lo que se le asigna al Tesoro Nacional en el reparto primario, pero ninguna de ella está directamente ligada al medio ambiente. Decimos “directamente”, ya que nada impediría que cuando los fondos recaudados se apliquen a infraestructura eléctricas se refieran al desarrollo de energías renovables, pero no se establece expresamente en esta norma.

#### IV. CONCLUSIONES

El objetivo de este trabajo fue desentrañar la auténtica finalidad del ICO<sub>2</sub> para identificar si se trata de un gravamen que intenta proteger el medio ambiente o corregir el déficit fiscal. A estos efectos, se definieron y caracterizaron los tributos ambientales y se analizó la regulación específica del ICO<sub>2</sub>.

Este nuevo impuesto se encuentra regulado en la Ley 23966 que, a partir de la reforma tributaria de 2017, hoy en día incluye a dos gravámenes que recaen sobre los combustibles: el ICL (que reemplazó al anterior ICLGN) y el nuevo ICO<sub>2</sub> (que

<sup>122</sup> Artículo 20 del artículo 7 (Tít. III) de la Ley 23699.

<sup>123</sup> Porcentajes fijados por el Consejo Vial Federal de acuerdo a la distribución prevista en el artículo 23 del Decreto Ley 505/5.8.

<sup>124</sup> Artículos 3, inciso c), y 4 de la Ley 23548.

<sup>125</sup> Según lo establecido en el artículo 33 de la Ley 15336 de 1960 (Ley de Energía Eléctrica). Las sumas recaudadas en tal concepto deberán destinarse exclusivamente a la renovación, ampliación de plantas existentes o a la ejecución de redes de electrificación, o al reintegro, en su caso, de los respectivos préstamos; b) Préstamos a municipalidades, cooperativas y consorcios de usuarios de electricidad para sus obras de primer establecimiento, construcción y ampliación de centrales, redes de distribución y obras complementarias; c) Préstamos a empresas privadas de servicios públicos de electricidad para ampliación y mejoras de sus servicios en centrales de capacidad no superior a 2000 kilovatios instalados. Al cierre de cada ejercicio los saldos anuales no utilizados se transferirán al ejercicio siguiente del mismo fondo.

complementa al ICL). Nuestra atención estuvo puesta sobre el último impuesto por la vocación ecológica que se endilgó en el Parlamento cuando fue implementado hace poco más de un año. Nuestra tarea fue cotejar si dicha intención estaba efectivamente plasmada en los elementos del ICO<sub>2</sub>.

Por una parte, considerando los valores que gravan cada tipo de combustible, pareciera que el ICL tuvo en cuenta más bien el valor de mercado de los productos gravados (capacidad contributiva), siendo así su principal finalidad de carácter recaudatoria. Pero el ICO<sub>2</sub> parece haber considerado la cantidad de emisión de este gas y el daño que genera a la atmósfera (capacidad contaminante), siendo así su principal finalidad de carácter ambiental. Todo ello resulta destacable y coherente.

No obstante, a partir de los importes vigentes de estos tributos y el porcentaje que representan en el precio total del combustible gravado, el ICO<sub>2</sub> no parece tener la suficiente vocación disuasoria como para desalentar conductas contaminantes. Sí la tendría el ICL, a pesar de no haber sido implementado como un tributo ambiental, por el porcentaje que sus valores representan en el precio total del combustible. Por otra parte, si bien la gran mayoría de la recaudación del ICO<sub>2</sub> tiene algún tipo de asignación específica, en ningún caso está directamente ligada a la protección del medio ambiente.

En virtud de ello, podemos decir que técnicamente el ICO<sub>2</sub> no parece tener ningún tipo de vocación ecológica más allá de su nombre y la relación entre los importes con que se grava cada uno de los combustibles alcanzados. No es un impuesto ambiental, al no tener la presión fiscal suficiente como para modificar conductas contaminantes, ni es un tributo con fondos ambientales, al no tener ninguna asignación ecológica directa. De manera que, más allá de lo expresado en los debates parlamentarios, todo indica que el auténtico propósito de este gravamen es incrementar la recaudación.

Asimismo, también resulta criticable que los valores a pagar sean actualizados por la propia AFIP, a instancias del Poder Ejecutivo Nacional, en flagrante violación con el principio de legalidad tributaria reconocida en el texto constitucional.

A partir de ello recomendamos tres modificaciones. Por un lado, invertir la presión fiscal del ICL y el ICO<sub>2</sub> a los fines de otorgarle al segundo la función disuasoria que ostenta el primero. Por otro lado, que un cierto porcentaje de la recaudación se afecte específicamente a paliar los efectos ambientales negativos producidos por la emisión de gases de efecto invernadero. Esto no transformará al gravamen en un impuesto ambiental, pero sí ayudará a legitimarlo y que los contribuyentes vean que sus tributos están de algún modo comprometidos con el cambio climático<sup>126</sup>. Finalmente, que la actualización los valores se realice trimestralmente y a través de una ley del Congreso de la Nación o que directamente se fije (por ley) que ellos estarán ligados a un determinado porcentaje del valor de cada uno de los combustibles involucrados.

En definitiva, si bien es cierto que la regulación del ICO<sub>2</sub> representa un gran avance del sistema tributario argentino a la hora de proteger el ambiente, aún queda un largo camino por recorrer para aprovechar mejor las ventajas de la Tributación Ambiental. Uno de los principales desafíos es que los gravámenes respeten la esencia (disuasoria) de estos tributos y que, a pesar de su vocación ambiental, no pierdan de

---

<sup>126</sup> La afectación de la recaudación de los tributos ambientales indirectos para paliar los perniciosos efectos ecológicos que pretende desalentar ayuda a justificar su propia existencia (Menéndez Moreno, A., “Nuestra fiscalidad medioambiental a vista de pájaro”, *Quincena fiscal*, N° 19, 2019, p. 13).

vista los principios constitucionales que inspiran a todo el Derecho tributario, comenzando por el principio de legalidad.

### **JURISPRUDENCIA**

STC, número 37/1987 de 14 de abril, siendo ponente el el Magistrado don Jesús Leguina Villa (ECLI:ES:TC:1987:37);  
 STC, número 276/2000 de 16 de noviembre, siendo ponente el Magistrado don Tomás S. Vives Antón (ECLI:ES:TC:2000:276);  
 STC, número 289/2000 de 30 de noviembre, siendo ponente el Magistrado don Carles Viver Pi-Sunyer (ECLI:ES:TC:2000:289);  
 STC, número 53/2014 de 10 de abril, siendo ponente la Magistrada doña Encarnación Roca Trías (ECLI:ES:TC:2014:53);  
 STC, número 87/2019 de 20 junio, en pleno (ECLI:ES:TC:2019:87);  
 STSJ de Galicia, número 1048/2002 de 8 de octubre, siendo ponente el Magistrado don José Antonio Vesteiro Pérez (JT\2003\849).

### **BIBLIOGRAFÍA**

ACQUATELLA, J., “Aplicación de instrumentos económicos en la gestión ambiental en América Latina y el Caribe: desafíos y factores condicionantes”, *Serie Medio Ambiente y Desarrollo*, N° 31 (CEPAL), 2001, pp. 14-20;  
 AHUMADA, H., “Combustibles líquidos - cuestiones de política regulatoria, impositiva y de competencia”, *La Ley*, 1999-B, 1999, p. 1143-1159;  
 BARDE, J., *Economic Instruments in Environmental Policy: Lessons from the OECD Experience and their Relevance to Developing Economies*, OECD, Paris, 1994;  
 CASAS, J., “Principios jurídicos de la tributación”, *Tratado de Tributación. Derecho tributario* (Dir.: Horacio García Belsunce), T. I., Vol. 1, Astrea, Buenos Aires, 2003;  
 CASTELLO, M., “Contribuido de intervento no dominio económico sobre os combustíveis: um superfund brasileiro?”, *Revista de Direito Ambiental*, N° 44 (octubre/diciembre), 2006, pp. 79-101;  
 CAZORLA PRIETO, L. M., “Comentarios al artículo 133 de la Constitución”, *Comentarios a la Constitución* (Dir.: Fernando Garrido Falla), Civitas, Madrid, 1985;  
 CEPAL, *Panorama fiscal de América Latina y el Caribe. La movilización de recursos para el financiamiento del desarrollo sostenible*, Naciones Unidas-Cepal-Cooperación Española, Santiago de Chile, 2017;  
 DE LA CRUZ RODRÍGUEZ, B., “Notas sobre política y fiscalidad medioambiental”, *Revista de Estudios Económicos y Empresariales*, N° 10, 1998, pp. 177-210;  
 DE MIGUEL, C. y TAVARES, C., *El desafío de la sostenibilidad ambiental en América Latina y el Caribe*, Naciones Unidas-Cepal, Santiago de Chile, 2015;  
 DÍAZ, V. O., “Fiscalidad, extrafiscalidad y exenciones tributarias”, *Periódico Económico Tributario*, N° 1, 2008-1, pp. 1-5;  
 FANELLI, J.; JIMÉNEZ, J. y LÓPEZ AZCÚNAGA, I., *La reforma fiscal ambiental en América Latina*, Naciones Unidas-Cepal-Unión Europea, Santiago de Chile, 2015;  
 Fantozzi, A., *Diritto tributario*, Utet, Torino, 1998;  
 FERREIRO LAPATZA, J. J., *Curso de Derecho financiero español. Instituciones*, Marcial Pons, Madrid, 2006;  
 FICHERA, F., *Imposizione ed extrafiscalità nel sistema costituzionale*, Scientifiche Italiane, Napoli, 1970;  
 GARCÍA DE PABLOS, J. F., “El aumento de tributación sobre el consumo de carne”, *Quincena fiscal*, N° 21, 2019, pp. 29-50;  
 GÓMEZ SABAINI, J.; JIMÉNEZ, J. y MARTNER, R., *Consensos y conflictos en la política tributaria de América Latina*, Naciones Unidas-Cepal-Cooperación española, Santiago de Chile, 2017;  
 GRAU RUIZ, M. A., “Incorporación de los principios de autorregulación a las normas internas de gobierno empresarial”, *Los Derechos Humanos en el Ámbito Empresarial: qué, cómo y por*

- qué es posible regular en la materia* (Coor.: Carmen Montesinos Padilla), Tirant Lo Blanc, Valencia, 2020, pp. 93-111;
- GRAU RUIZ, M. A., *Sostenibilidad global y actividad financiera los incentivos a la participación privada y su control*, Aranzadi, Pamplona, 2019;
- JIMÉNEZ VARGAS, P. J., “Fiscalidad ambiental en España y su armonización europea”, *Quincena fiscal*, N° 1-2, 2016, pp. 1-28);
- LÓPEZ ESPADAFOR, C. M., “La protección del medio ambiente y el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica”, *Nueva Fiscalidad*, N° 1, 2007, pp. 47-80;
- MAGADÁN DÍAZ, M. y RIVAS GARCÍA, J., *Fiscalidad y medio ambiente en España*, Septem-Ediciones, Oviedo, 2004;
- MENÉNDEZ MORENO, A., “Nuestra fiscalidad medioambiental a vista de pájaro”, *Quincena fiscal*, N° 19, 2019, pp. 9-18;
- MOMO, L. y SASOVSKY, I., “El uso extrafiscal de los tributos”, *Periódico Económico Tributario*, N° 5 (27 de abril), 2011, pp. 1-4;
- MONTES NEBREDA, A., “Imposición al carbono, Derecho comparado y propuestas para España”, *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, N° 1/2019, pp. 1-69;
- MOSCHETTI, F., “El principio de la capacidad contributiva”, *Tratado de derecho tributario* (Dir.: Andrea Amatucchi), Temis, Bogotá, 2001;
- OCDE, *Consumption Tax Trends 2016: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues*, Paris, OECD Publishing, 2016;
- PAPIER, J. J., “Ley fundamental y orden económico”, *Manual de derecho constitucional* (Dir.: Ernesto Benda, Werner Maihofer, Klaus Vogel, Konrad Hesse y Heyde Wolfgang), IVAP y Marcial Pons, Madrid, 1996;
- PARRA CORTÉS, J., “Reflexión en torno a la extrarrecaudatoriedad fiscal”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, N° 7, 2001, pp. 1-19;
- RODRÍGUEZ MUÑOZ, J. M., “A vueltas con la fiscalidad ambiental Autonómica, a propósito del impuesto sobre el depósito de residuos de la Comunidad de Madrid”, *Nueva Fiscalidad*, N° 9, octubre 2003, pp. 2-18;
- ROZO GUTIÉRREZ, C., Las funciones extrafiscales del tributo a propósito de la tributación medioambiental en el ordenamiento jurídico colombiano, *Rpaevista de Derecho*, N° 1, CEN, 2003, pp. 159-201;
- SALASSA BOIX, R., “Nociones preliminares”, *La protección ambiental a través del Derecho fiscal* (Dir. Rodolfo Salassa Boix), Advocatus y Ciencia, Derecho y Sociedad - Universidad Nacional de Córdoba, Córdoba, 2015;
- SALASSA BOIX, R., “Fiscalidad y petróleo: un análisis tributario-ambiental a partir de gravámenes concretos”, *Revista de Derecho de la Universidad del Norte*, N° 45 (marzo-2016), pp. 262-293;
- SALASSA BOIX, R., *Tributación y medio ambiente: una alternativa sustentable*, Editorial Jurídica Continental, San José de Costa Rica, 2018;
- SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E., “Reflexiones acerca de las propuestas de reforma de la financiación autonómica”, *Quincena fiscal*, N° 9, 2019, pp. 43-72;
- SCHINDEL, Á., “Conceptos y especies de tributos”, *Tratado de tributación. Derecho tributario* (Dir.: Horacio García Belsunce), T. I, V. 1, Astrea, Buenos Aires, 2003;
- SCHLEGELMILCH K. y JOAS, A., *Fiscal considerations in the design of green tax reforms*, Green Growth Knowledge Platform GGKP, Venezia, 2015;
- SEROA DA MOTTA, R., “Tributación ambiental, macroeconomía y medio ambiente en América Latina; aspectos conceptuales y el caso de Brasil”, *Serie Macroeconomía del Desarrollo* (CEPAL), 2001;
- TANDAZO RODRÍGUEZ, A. Y HERRERA MOLINA, P. M., “Constitucionalidad y comentario crítico del impuesto catalán sobre emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica”, *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: comentarios, casos prácticos*, N° 442, 2020;
- VARONA ALABERN, J. E., “Extrafiscalidad irregular e imposición inmobiliaria”, *Quincena Fiscal*, N° 1, 2010, pp. 67-95;

VILLEGAS, H. B., *Manual de Finanzas Públicas. La economía jurídicamente regulada del sector público en el mundo globalizado*, Depalma, Buenos Aires, 2000.