

IMPUESTOS CON FINES EXTRAFISCALES

Autor: Marcos González (Especialización en Tributación - Escuela de Graduados
Facultad de Cs. Económicas de la Universidad Nacional de Córdoba)

e-mail: cr.marcosgonzalez@gmail.com

Sinopsis:

El siguiente trabajo desarrolla de manera monográfica “*los fines extrafiscales de los tributos*”, o dicho de otra manera: “*los impuestos con fines extrafiscales*”, abordando la temática desde varios aspectos, enfocados siempre a tratar de dar respuesta a la siguiente pregunta que motiva la investigación:

¿Se cumplen los fines extrafiscales que el Estado anunció al momento de imponer esta clase de tributos en Argentina?

Para ello, primero se aborda el tema desde una visión teórico-conceptual sobre los diversos fines que puede tener un Estado a la hora de ejercer la potestad tributaria, y luego se pasa al análisis particular de los diversos impuestos que existen en nuestro país cuyas finalidades se anuncian como extrafiscales o distintas al sentido recaudatorio.

Codificación JEL: H23, H29

INTRODUCCIÓN

Dentro de la materia impositiva existen diversos ámbitos que pueden causar gran interés a los analistas e investigadores de las finanzas públicas. Sin temor a equivocarnos, podemos afirmar que el considerado más importante, y al cual seguramente se le ha dedicado la mayor cantidad de horas de estudio, es la recaudación. Sin embargo, dentro de la realidad en la cual se encuentra inmersa la sociedad actual, la recaudación de ningún modo es el único y exclusivo fin perseguido por el Estado al establecer los tributos; pues la materia impositiva se ha vuelto una herramienta de fomento para diversas políticas públicas que pueden resultar o no benéficas para el Estado y su desarrollo.

En ese sentido, tenemos que el establecimiento de tributos hoy en día, de ningún modo busca exclusivamente dotar al Estado de los recursos necesarios para conseguir sus fines. Sino que con ellos también se pretende fomentar diversos aspectos como la salud, el empleo, la inversión, o desalentar prácticas dañinas para el Estado tales como la evasión fiscal, la contaminación, y muchos otros más que se analizarán con mayor detalle a lo largo de este trabajo. De esta manera, observamos que los tributos cuentan con dos tipos de fines perfectamente identificables, a saber: los fines recaudatorios o fiscales a través de los cuales el Estado busca obtener los recursos necesarios para sufragar el gasto público (fiscalidad), y los fines extrafiscales o no recaudatorios (extrafiscalidad), por los cuales se pretende impulsar diversas políticas públicas a favor del Estado y su población.

El objetivo general del presente trabajo es analizar si efectivamente los impuestos aplicados en nuestro país, cumplen con los fines extrafiscales enunciados a la hora de su creación. Para ello, esta obra se limita al estudio de 3 fines extrafiscales:

- 1- La protección del medioambiente, a través de la implementación de diversos impuestos denominados comúnmente “ambientales, ecológicos o verdes”. En el Anexo I se tratan específicamente los impuestos a los combustibles.
- 2- La estabilidad de las variables macroeconómicas del país, a través de los impuestos al comercio exterior. De esta manera se tratarán las Retenciones a las Exportaciones, y los Aranceles a las importaciones.
- 3- La protección de la salud humana, por medio de diversos impuestos que desincentiven el consumo de productos nocivos o perjudiciales para la salud. En el Anexo II se trata el impuesto a los cigarrillos y a las bebidas alcohólicas.

MARCO TEÓRICO

Fines del Estado y necesidades públicas

Podemos sintetizar alguno de los fines principales del Estado Argentino con la simple lectura del preámbulo de la Constitución Nacional “...*constituir la unión nacional, afianzar la justicia, consolidar la paz interior, proveer a la defensa común, promover el bienestar general y asegurar los beneficios de la libertad...*”

El Estado es un sujeto de derecho internacional público con derechos y obligaciones, que por naturaleza detenta de soberanía propia, la cual se aplica en un territorio delimitado y tiene una población subordinada a su poder de imperio.

Dino Jarach considera que los fines de un estado son la fuente de lo que serán necesidades públicas y considera en una enumeración ejemplificativa que las necesidades de la mayoría de los estados modernos son “*la defensa de la nación contra enemigos extranjeros; la seguridad pública en el interior del país; la higiene pública y la salud de los habitantes; la instrucción y la educación; el mantenimiento de la paz social mediante la administración de la justicia; la protección de los menores y de los ancianos; el esparcimiento y el deporte; la cultura y la promoción de las artes; la liberación del hombre del miedo y del hambre, a través de la llamada seguridad social*”.

Fiscalidad (Fines Recaudatorios)

Se ha considerado que los tributos son creados por el Estado con la finalidad exclusiva de financiar el gasto público, es decir, su destino es fungir como un instrumento para hacerse de medios a través de los cuales el Estado pueda realizar sus fines. Así, tenemos que la recaudación de un tributo con el fin de destinarla al gasto público es el objetivo con el cual se crean. Es decir, la finalidad recaudatoria de los impuestos (en el sentido amplio de la palabra) es la razón de ser de los mismos, por lo que en un principio, no podría entenderse un tributo cuyo destino no sea sufragar las necesidades públicas. En concordancia con lo señalado, una vez el Estado se hace de los referidos recursos, estos deben ser destinados indefectiblemente a sufragar el gasto público y, a su vez, el gasto público se encuentra dirigido a la satisfacción de los fines del Estado.

De esta manera, se puede observar claramente como los impuestos tienen una finalidad recaudatoria o fiscal, la cual consiste precisamente en lo anterior, en razón

de que, como se ha mencionado reiteradamente, mediante la recaudación el Estado obtiene ingresos a través de los cuales se encuentra en posibilidad de financiar los gastos necesarios que conllevan sus funciones.

Extrafiscalidad (Fines No Recaudatorios)

Como se ha referido, la naturaleza recaudatoria de un impuesto o tributo, para nada es incompatible con otros fines comunes que persigue el Estado. Pero, antes de entrar de lleno en el concepto denominado “Fines extrafiscales” o “Extrafiscalidad”, debemos dejar en claro que es lo que vamos a denominar como tales.

Tal como hemos sostenido previamente, los tributos en su concepción clásica, son un instrumento de recaudación por el cual el Estado se hace de los fondos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos. Tras esta situación, en la actualidad la concepción de tributo se ha inclinado por considerar que, si bien tienen como finalidad sustancial financiar el gasto público, al mismo tiempo se pueden dirigir para hacer realidad otros fines constitucionales.

Sobre esto, Giannini expone lo siguiente: *“no siempre el fin de obtener recursos constituye el motivo único de la imposición, el impuesto de hecho se presta a ser utilizado para el logro de fines no fiscales”*.

Ahora bien, ¿Qué debemos entender por fines no fiscales o extrafiscales?

El término extrafiscal proviene de las raíces latinas “extra” que significa “fuera de” y “fiscalis” que significa “lo perteneciente al fisco o al oficio fiscal”. Así, debemos entender por impuestos con fines extrafiscales aquellos que persiguen propósitos fuera de lo relativo al fisco, es decir, fuera de la recaudación. De conformidad con lo señalado, se deduce que los fines extrafiscales son aquellos mecanismos o instrumentos de política financiera, económica y social para impulsar o inhibir la realización de ciertas actividades en las cuales tenga interés el Estado. Dichos medios buscan surtir efectos en los contribuyentes, a fin de interferir en sus preferencias conductuales.

En razón de lo expuesto, en la actualidad con mayor frecuencia se utilizan los tributos otorgándoles una finalidad distinta de la recaudatoria, atribuyéndoles carácter de instrumento de política económico-social, y a los cuales la doctrina les ha dado el nombre de “tributos con fines extrafiscales”. En este sentido, podría pensarse que la extrafiscalidad de los impuestos parecería contraria a su propia

naturaleza; sin embargo, únicamente es el resultado de la aceptación de una realidad normativa impositiva que la doctrina no ha tenido otro remedio que asumir.

Sin embargo, hay muchos analistas que critican el sentido que se le da al término “extrafiscal”, señalando respecto de la palabra “extra” que, solo es un prefijo que significa “fuera de”, y por tal motivo, no se debe hablar de tributos con fines extrafiscales, pues no se hallan fuera de los ingresos fiscales. Y además, hablar de tributos extrafiscales parecería una contradicción en sus propios términos. De modo que, es preferible usar el término “ultrafiscal”, en tanto que evoca algo que va más allá de lo meramente fiscal o recaudatorio.

Sin embargo, esto únicamente conlleva un problema de carácter semántico derivado quizás de un extremo rigorismo en el lenguaje; pues si bien es cierto existirán juristas que prefieran utilizar el término ultrafiscal; resulta igualmente cierto que, utilizar al término extrafiscal también es correcto, toda vez que, referente a la palabra “extra” el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española señala:

Extra- (del latín extra):

- pref. Significa ‘fuera de’. Ej: Extrajudicial, extraordinario.
- pref. Significa a veces ‘sumamente’. Ej: Extraplano.

Extra (del latín extra)

- adj. extraordinario (añadido a lo ordinario). Un gasto extra. U. t. c. s. m.
- adj. Superior a lo normal. Aceite extra. De calidad extra.
- m. coloq. Plato extraordinario que no figura en la minuta.
- m.pl. Accesorios de ciertas máquinas, como los automóviles, los televisores, etc., que no van incorporados al modelo ordinario.
- f. coloq. paga extra.
- m. y f. Persona que aparece en una película o serie de televisión sin singularizarse, sin frase ni acción destacada.

Así, claramente se deduce que las palabras que conlleven el prefijo “extra” también pueden considerarse como algo “extraordinario”, “añadido a lo normal” o “superior a lo normal”. Esto implica que, si algún jurista, en algún momento dado utilizara el vocablo extrafiscal o ultrafiscal, se consideraría correcta cualquiera de las dos acepciones, pues si bien al decir extrafiscal podemos evocar la idea de “fuera de lo fiscal”, de igual modo podríamos evocar la idea de “añadido a lo normalmente fiscal” o bien “superior a lo normalmente fiscal”. Lo cual es completamente compatible con

el concepto de extrafiscalidad manejado a lo largo de este trabajo, máxime si tomamos en cuenta la mutabilidad del lenguaje.

Empero, como bien lo señala la jurista mexicana Mariana Merino Collado, *“los tributos con fines no fiscales tienen la naturaleza propia de cualquier otro tributo, siguen teniendo los mismos elementos pertenecientes al resto de las contribuciones, y tienen como cualquier tributo una función recaudatoria. La diferencia radica en que la finalidad de un “tributo extrafiscal” no se agota en la recaudación, sino que existen propósitos diversos paralelos a este fin. Es decir, su finalidad va más allá de la mera recaudación”*.

Ahora bien, una vez teniendo clara la idea de las implicaciones que conllevan los fines extrafiscales en un tributo; se debe aclarar que, imbuir a los impuestos de las referidas finalidades de ningún modo es cosa nueva, pues ya dentro de las civilizaciones antiguas se utilizaba la materia impositiva para mantener el orden público o levantar barreras de carácter religioso, como en el caso de los griegos. Por otro lado, los romanos también llegaron a utilizar los fines extrafiscales dentro de su praxis jurídica. Ejemplo de ello son los ultra tributa creados por Catón el Cuestor o Catón “el viejo”, los cuales establecían un impuesto de lujo sobre diversos bienes, encontrándonos también con la Lex Julia y Papia Poppaea, que tenía como fin favorecer la repoblación de Italia, así como proteger y promocionar la institución del matrimonio, la cual establecía la adjudicación automática al fisco de los bienes transmitidos por herencia a personas que, encontrándose en edad de contraer matrimonio no estuviesen casadas. Del mismo modo, con el mercantilismo los Estados asumieron la misión de promover el interés nacional, mediante el levantamiento de barreras proteccionistas al comercio y la promoción de la industria nacional. Con los ejemplos anteriores, es claro que la función extrafiscal o fin extrafiscal de los tributos, de ningún modo es una creación reciente, sino una herramienta de política pública llevada a cabo desde hace bastantes años; misma que ha servido para cumplir las finalidades económicas y rectoras de los diversos Estados que las han puesto en práctica.

En ese orden de ideas, y retomando el hilo argumentativo, tenemos que la imposición no solo se podrá configurar como instrumento productor de ingresos, sino que, de igual manera y sin perder su naturaleza fiscal, puede fungir como instituto orientado a la consecución directa de objetivos ajenos al fin fiscal o recaudatorio.

IMPUESTOS AMBIENTALES

Los temas del medioambiente entran en la economía cuando se comprueba que el agua y el aire, los suelos y los bosques, la fauna y la energía han pasado a ser escasos. Antes, las cuestiones de medioambiente no le costaban dinero a nadie, estaban, casi por definición, fuera de la economía. El valor de los bienes no dependía de su utilidad, sino de su escasez: el agua y el aire son gratis, aunque sean indispensables para la vida porque son muy abundantes (se decía). En cambio, el oro no sirve para nada pero es carísimo, porque es muy escaso.

El problema era tratar de contemplar cosas que no se compran ni se venden en una economía de mercado. O, al menos, incluirlas en una teoría económica que centra en el mercado todas las acciones humanas.

Debemos tener presente que la existencia de cualquier actividad económica de producción y consumo, generalmente se basa en un proceso de deterioro ambiental, porque el medio ambiente es el mayor suministrador de materias primas y recursos naturales, y porque además actúa como receptor de residuos derivados de los procesos antes mencionados. Es así como, luego de muchas idas y vueltas en materia de análisis e investigación, aparecieron las “externalidades”.

Externalidades negativas (Deseconomías externas)

En la década de 1920, el profesor Arthur Pigou había empezado a hablar de ellas, y las había definido como las relaciones entre unidades económicas (personas o empresas) que no ocurren a través de los mecanismos formales del mercado.

La teoría incluía dos clases de externalidades: Pigou llamó “economías externas” a la situación en que alguien se beneficiaba por la acción de otro, fuera de los mecanismos del mercado. Un ejemplo es el de las tierras que se valorizan cuando se construye un camino que pasa junto a ellas. Las “deseconomías externas”, por su parte, son los perjuicios sufridos por algo que hace algún otro, sin pasar por el mercado. Ante la presencia de estas externalidades negativas, se producen los llamados “fallos del mercado”. El ejemplo clásico dado por Pigou es el de una lavandería de Londres, que colgaba las sábanas en la terraza y eran ensuciadas por el hollín de la chimenea de una fábrica vecina, obligándolos a un nuevo lavado. Está claro que se trata de una relación económica entre ambos, aunque no se vendan ni compren nada el uno al otro. A partir de aquí, todos los problemas del medio ambiente pasaron a ser considerados como “deseconomías externas”, desde el

punto de vista de los perjudicados. En realidad, a Pigou no le importaba para nada la ecología. Sólo estaba tratando de construir un modelo teórico que demostrara el “equilibrio general”. Y es aquí donde la ecuación no cerraba, ya que un tiempo antes, más precisamente en 1776, el fundador de la Economía Política, Adam Smith, había afirmado que el egoísmo era la fuente de la riqueza de las naciones y muchos economistas seguían sosteniendo lo mismo. Decían que si cada uno se ocupaba exclusivamente de sus propios intereses, entre todos lograrían construir una sociedad más rica y feliz.

Pero las ideas de Pigou representaron un duro golpe, por venir de alguien que hablaba desde adentro de esa corriente de pensamiento. Si alguien se hace rico envenenando un río, su felicidad no coincidirá con la de los demás. La economía oficial estaba descubriendo las contradicciones entre el interés individual y el interés social. Y aquí se abre un debate en donde diversos autores y decisores políticos tratan de conciliar dos aspectos que son casi incompatibles. Lo primero es tratar de negar la existencia o la importancia de un fenómeno molesto. Tibor Scitovsky describe el tema considerando como externalidades los humos, ruidos, y otras molestias que sufren las personas. Pero al final se pregunta si las externalidades son realmente relevantes. Y se responde a sí mismo, que existen diferentes opiniones entre los economistas. Francis Bator adopta el supuesto de que a la gente no la afectan para nada los problemas de ruidos, humo, hollín, agua contaminada, y otros. Con esos datos construye un modelo matemático en el que no existen los problemas ambientales. Por su parte, Guido Di Tella hizo su aporte al debate afirmando que la noción de externalidad es uno de los más evasivos conceptos del pensamiento económico. Y agregó que el concepto de externalidad es riguroso pero de dudosa relevancia en el mundo real.

La intervención del Estado como solución a las externalidades negativas

Para gran parte de los economistas, la solución era establecer una política que cobrara impuestos a las empresas que generasen deseconomías externas tales como la contaminación. El razonamiento era el siguiente: la contaminación representaba un costo que las empresas no estaban asumiendo. Había que lograr que lo computaran. Si no lo hacían, cobrarles un impuesto era una forma de meter la contaminación dentro de su estructura de costos. Hay que internalizar las externalidades, decían. Se suponía que ese impuesto era una forma de corregir las

distorsiones del mercado y lograr que fuera el propio mercado el que los empujara a limpiar sus efluentes. Al mismo tiempo, hay que entregar subsidios a las empresas que generasen “economías externas” que beneficien a la sociedad, tales como la capacitación de la mano de obra por ejemplo, para premiarlas por hacerlo. La misma concepción que generalizó los impuestos a la contaminación llevó a desgravar de impuestos a las fundaciones empresarias.

Así, existe actualmente una gran cantidad de bibliografía académica que expresa las ventajas de esta política de impuestos a las empresas malas y subsidios a las empresas buenas, que no es ni más ni menos que un sistema de premios y castigos. Pero en realidad nadie discute si estos impuestos van a ayudar a limpiar los ríos. El problema es ideológico: la contaminación deja expuestas las fallas en el paraíso teórico, pero hay que demostrar a toda costa que el mercado se las arregla para solucionar todos los problemas, si se le envían las señales adecuadas.

Cabe remarcar que la teoría de las “externalidades” supone que se hizo cualquier cosa con el agua y el aire porque estos bienes son gratuitos. Pero, por lógica, sólo pueden ser gratis las cosas de las que hay una cantidad infinita.

Si, en cambio, aceptamos que el aire y el agua son recursos escasos, lo que hay que hacer es fijarles un precio. El impuesto a la contaminación cumpliría esa función. Una vez puestas las premisas teóricas, el paso siguiente fue plantearse como adaptar esta teoría a una política ambiental concreta. Consideremos primero –dice Pigou– las divergencias entre costos sociales y privados. Estos desajustes pueden ser corregidos bajo el capitalismo por un sistema adecuadamente proyectado de impuestos y subsidios. Pero la dificultad práctica para determinar las justas tasas sería extraordinariamente grande. Los datos necesarios para una decisión científica faltan casi por completo. Por ejemplo, ¿cómo hemos de hacer el cálculo correspondiente a una industria fabril cuyo humo aumenta los gastos del público en lavado y limpieza? ¿Cómo hemos de estimar los beneficios indirectos que la plantación de un bosque pueda tener sobre el clima?

Por supuesto que no hay ninguna necesidad de hacer el cálculo preciso. Estas cuestiones se resuelven siempre por ensayo y error. Sin embargo, la insistencia en hacer la cuenta exacta, reside en que algunos autores tienen un respeto casi religioso por los mecanismos del mercado y temen que cualquier alteración mal calculada provoque resultados catastróficos.

En el mismo orden de ideas, Nicolás Scotti plantea el problema de cuánto cobrar por los impuestos ecológicos: *“Indiscutiblemente –dice– la dificultad básica consiste en fijar una tasa que refleje el costo social de la degradación ambiental. Si el impuesto es menor que el costo social de la degradación contaminante, disminuir el efecto perseguido, y si lo excede, las empresas contaminadoras podrán verse compelidas a transformaciones apresuradas de difícil concreción”*. Esto no es otra cosa que decir que hay que tener mucho cuidado de no cobrar un impuesto excesivamente alto, que pueda perjudicar demasiado a los contaminadores.

Por su parte, Jorge Macón dice: “Si la contaminación es suficientemente grave como para que se juzgue que debe prohibirse, un impuesto suficientemente alto es equivalente a una prohibición. El impuesto es un arma tan efectiva como la prohibición y tiene la ventaja adicional de ser más flexible y permitir graduar el tratamiento de los distintos casos a niveles inferiores de restricción. La verdadera cuestión que debe plantearse es si es administrativamente factible un impuesto de esa característica. Si ese impuesto es factible, los riesgos de clandestinidad son tan grandes para el impuesto como para las prohibiciones”.

Como vemos, son dos mundos totalmente distintos. Por un lado, están los vecinos tomando agua con arsénico, y por el otro los tratadistas que se preocupan por no alterar los complejos y sutiles mecanismos del mercado libre. Los resultados de este distanciamiento se vieron con mucha claridad al pasar del debate académico a la legislación concreta.

Las recomendaciones de Arthur Pigou

Pigou recomendó la aplicación de impuestos ambientales como solución al problema de la contaminación a principios de 1920. La función de los impuestos sería la de internalizar los costos causados por las externalidades negativas y llevar los precios a un nivel eficiente. Si consideramos que los impuestos ambientales corrigen los fallos del mercado, y por lo tanto mejoran la eficiencia de la distribución de los recursos, podemos decir que esos impuestos constituyen normas de eficiencia. Joseph Stiglitz en su libro *Economic of the Public Sector*, afirma que a estos impuestos se los conoce también como impuestos correctores, pues corrigen una falla del mercado, en este caso, una externalidad negativa. Por lo tanto, se está insinuando que será necesario que el Estado tenga alguna intervención para reducir la contaminación.

Se dice que la imposición establecida por Pigou, va a influenciar conductas valiosas bajo el punto de vista ambiental. En vista de que el impuesto va a ajustar el cambio de conducta, se intenta que estos tengan fines de distribución de recursos con destino específico, antes que fines fiscales. Los fallos del mercado, juegan en Pigou un rol de importancia y constituyen la principal razón para la regulación. Su idea de aplicar un tributo para disminuir la contaminación aseguraría una equivalencia entre el producto neto privado y el producto neto social.

La aplicación de un tributo lo suficientemente alto, se constituiría en un freno sobre quienes actúan en el mercado privado provocando externalidades negativas, mientras que en el caso de provocar externalidades positivas, la aplicación de un subsidio originaría la igualdad. Es decir que el mercado no considera los costos de contaminación, que resultan ser simples externalidades pero que llevan a que la distribución de recursos no se lleve a cabo de acuerdo al óptimo de Pareto.

La distribución de recursos dentro del óptimo de Pareto se alcanza cuando no es posible que alguien obtenga privilegios o mejoras sin desmejorar la posición de otros. Si introducimos un impuesto es posible que corrijamos la imperfección.

No siempre la imperfección del mercado por si nos explica el problema de la contaminación. Aquí se produce también los fallos del Estado que son generadores de contaminación.

Aplicación de Impuestos como instrumento económico para fines ambientales:

Estando adecuadamente diseñados, los impuestos ambientales, representan el costo de contaminación o de la degradación de los recursos naturales y obligan al contaminador a pagar por los servicios ambientales de que se sirve (el principio Contaminador Pagador).

Tales imposiciones incentivan a los contaminadores a reducir las descargas hasta el límite en que le es más barato reducir la contaminación que pagar el impuesto, por ejemplo al nivel donde la alícuota unitaria del tributo iguala al costo marginal de reducción de la contaminación. Los tributos ambientales pueden dividirse en principio en las siguientes categorías:

- **Tributos sobre emisiones:** Consisten en pagos sobre emisiones directas al ambiente, basados en la característica del producto contaminante y en la cantidad de la descarga del mismo. Este tipo de tributo es más efectivo cuando se aplica sobre emisiones mensurables y puntualmente ubicadas.

- Tributos aplicados al usuario: Son pagos que se realizan por el tratamiento y recolección de efluentes como líquidos cloacales o residuos sólidos. Son aplicados por lo general por autoridades locales y se fijan en forma que no sean excesivos en el costo de producción. Por lo general tienen una tarifa fija lo cual puede llevar a que sea insuficiente como forma de inducir a contaminar menos.
- Tributos sobre el producto: Estos tributos pueden aplicarse sobre productos y servicios que producen contaminación durante el proceso de fabricación, consumo o eliminación como residuo. Cuánto más alta es la elasticidad de la demanda y las posibilidades de sustitución del producto, más alto es el impacto ambiental de este tributo, ya que los consumidores reducen su consumo o cambian a otros productos menos contaminantes y más baratos. Este tipo de tributo, requiere un monitoreo menos exigente que los tributos sobre emisiones y pueden ser diseñados en forma tal que sean compatibles con los tributos sobre emisiones. En esta categoría encontramos las diferencias tributarias como por ejemplo el distinto precio de la nafta con o sin plomo.

Características del Impuesto Ambiental

El impuesto ambiental lo podemos definir por la característica que presenta: de ser una contribución obligatoria, que apunta al cambio de conducta de aquellos enfrentados al tributo, a fin de incorporar en todo o en parte los efectos negativos hacia el ambiente en los costos del contaminador.

Un impuesto, que además de obtener ingresos, puede ser utilizado para lograr una meta ecológica determinada existiendo en los mismos una relación entre la base imponible y el tipo de actividades u otros aspectos ambientalmente indeseables.

No es un impuesto ambiental una tasa que por ejemplo se aplicara para llevar el registro de pesticidas. Sin embargo una prohibición de cierta deducción, por ejemplo la no deducibilidad del automotor en el impuesto a las ganancias, podría ser catalogada como un impuesto ambiental, o mejor dicho un impuesto con componentes ambientales, ya que sería equivalente a un impuesto aplicado a ese automotor. Vale la pena destacar, que existen también impuestos que en principio son diseñados para efectos fiscales, pero que pueden tener efectos de importancia en el ambiente. Dentro de esta categoría encontramos a los peajes, los que si bien tienen un afán recaudatorio, la regulación por ejemplo del precio según ciertas horas provoca menor afluencia de automóviles y por lo tanto baja el nivel de contaminación. Debemos considerar que no siempre un impuesto ambiental tiene efectos beneficiosos. Así la aplicación de un alto impuesto al vehículo, puede

malograr la compra de autos nuevos, por lo que se favorece que la gente permanezca más tiempo con autos viejos más contaminantes (consumen más combustible, no tienen catalizadores, etc.).

Es clásica la distinción entre tributos ecológicos incentivadores (además de generar ingresos para financiar actividades medioambientales sirven para sensibilizar a los obligados al pago de las consecuencias nocivas de sus comportamientos) y redistributivos (recuperan el costo de los daños ambientales a cargo de los contaminadores y pretenden convertir en antieconómico el desarrollar conductas de ese tipo). La aceptabilidad de un impuesto ambiental y la carga económica creada por el mismo, van de la mano. Así, para legitimar al impuesto ambiental ha sido crucial que el impuesto no agobie con una pesada carga económica hacia el contaminador. Por otro lado, bajo un punto de vista del establecimiento de conductas, puede ser apropiado diseñar impuestos ambientales que no generen ningún o muy pequeño monto de ingresos, lo cual puede ser realizado mediante diferenciaciones de tipo tributario (nafta, etc.) y tributos ambientales redistributivos.

El diseño de impuestos ambientales debe servir para cumplir con las metas de la política ambiental, lo que no necesariamente debe llevar a elevar las alícuotas tributarias, sino en muchos casos reestructurar normas impositivas. Por ejemplo, las disposiciones que disponen que los combustibles biológicos sean gravados en la misma forma que los combustibles fósiles cuando son utilizados como combustible de motores o para calefacción deben ser eliminados.

No se debe dejar de considerar que los impuestos ecológicos tienen repercusión en la competencia internacional. Si los mismos han sido diseñados bajo el rótulo de impuestos sobre la producción, su implantación afectará el costo de esta última en forma directa o indirecta. Y si recaen sobre un producto de competencia internacional, la gravabilidad tendrá un efecto negativo sobre la posición competitiva, donde la compañía gravada perdería mercado a favor de un competidor foráneo cuya producción no está sujeta a la misma imposición.

Impuestos para financiar acciones ambientales

Existe otra categoría de imposición que son aquellos impuestos cuyos ingresos son destinados a fines específicos. Estos no están creados para producir cambios de conducta, sino para generar fondos para una acción pública destinada a mejorar la calidad del ambiente. Estos impuestos son llamados impuestos de financiamiento

ambiental. Algunas opiniones, sin embargo clasifican a los impuestos que incitan a acciones en el ambiente como impuestos regulatorios mientras que los impuestos que generan fondos para crear financiamiento para actividades ecológicas, los denominan impuestos fiscales.

La literatura en general clasifica como ambiental, el carácter de los impuestos que generan fondos para la financiación de acciones ambientales. En muchos casos la línea divisoria entre ambos conceptos es difícil de definir, por ejemplo un impuesto al ruido producido por los aviones puede ser concebido como un impuesto para crear un fondo para aislar las casas vecinas al aeropuerto y más tarde convertirse en un impuesto de tipo incentivador que llevará a que los aviones cuenten con motores menos ruidosos a fin de no pagar el impuesto.

Es posible, también que el impuesto actúe con dos propósitos: que sea incentivador para el cambio de conducta y que también provea fondos para financiar medidas de protección, por ejemplo en la legislación finlandesa el impuesto sobre lubricantes usados tuvo un objetivo de generar fondos para que los aceites lubricantes producidos a partir de aceites usados fueran eximidos del impuesto, con un claro propósito de incitar a su reciclado.

Los impuestos ambientales incentivadores pueden ser clasificados como impuestos regulatorios mientras que los impuestos ambientales que generan financiamiento son vistos como de tipo fiscal. El aspecto fundamental que permite distinguirlos es su objetivo principal.

La eficiencia financiera, es decir la capacidad de obtener ingresos de la manera más eficiente, es un aspecto relativo del tributo fiscal. La eficiencia reguladora, es decir la capacidad de alcanzar los objetivos de la política ambiental en un lapso determinado de tiempo, es una característica de un buen tributo ambiental. Asimismo el impuesto ambiental tiene la característica de ser condicional, es decir que será aplicado en caso que el contaminador no cumpla con la mejora del ambiente, si aplica las medidas, el tributo no se aplica, e incluso muchas veces la sola propuesta de aplicar un impuesto ambiental provocó que los mismos contaminadores tomaran las medidas ambientales adecuadas y al final el impuesto nunca se aplicó.

Multa por contaminar versus Impuesto a la contaminación

Si hay algo que tienen en común las dos opciones, ya sea aplicar una multa por contaminar o establecer un impuesto a la contaminación, es que en ambos casos

hay una gran cantidad de dinero en juego. Pero se supone que una multa es una sanción que se aplica ante una conducta que la sociedad rechaza, como cruzar con el semáforo en rojo. El impuesto, en cambio, es el pago por una actividad que la sociedad autoriza. Pagar una cuota por volcar el efluente es lo mismo que pagar por estacionar el auto junto a un parquímetro. Esto queda encubierto por un principio que en la década de 1970 se llamó “el que contamina paga”, y que en la década de 1980 se resumió como “principio contaminador-pagador”. Pero la pregunta que hay que hacerse es: ¿realmente pagan los contaminadores? Multas por contaminar hubo muchísimas. El monto de las sanciones suele variar de reducido a insignificante. En muchos casos, las empresas prefieren pagar las multas antes que hacer cualquier inversión descontaminante. Inclusive llegar a esas multas mínimas se hizo siempre muy difícil por la ausencia de una adecuada estructura de control. Esto ocurre porque cada ley define qué entiende por contaminación. Es decir, la ley te permite arrojar una pequeña cantidad de efluentes al agua o al aire, siempre que no se supere un mínimo. Y para saber si las empresas cumplen o no con los mínimos establecidos hay que tener equipos de medición y personal capacitado que sea incorruptible o que esté lo suficientemente controlado. Esta situación no se da con demasiada frecuencia.

Pero además, hace falta que el organismo encargado del control ambiental tenga el poder político necesario como para hacer cumplir la ley, a pesar de las presiones que sufra. En definitiva, un gran contaminador suele ser una empresa importante, que ha contribuido a la campaña electoral del partido gobernante o que en otros tiempos tuvo un contacto fluido con las altas esferas del poder militar. Esto no es solamente un problema de la Argentina. El autor norteamericano Henry Still, afirma que ninguna agencia, incluido el gobierno federal, es lo bastante fuerte y solvente como para imponer una política única del régimen de aguas a escala de un país.

Un informe del Worldwatch Institute, de Washington expresa lo siguiente: “El instrumento más poderoso para remodelar las economías nacionales hacia una actitud ecológica preservadora tal vez sea la fijación de impuestos. Fijar impuestos sobre las actividades que contaminan, agotan o de algún modo degradan los sistemas naturales es un modo de asegurar que se tienen en cuenta los costos ecológicos en las decisiones privadas. Ante un impuesto a la contaminación cada productor o consumidor individualmente decide cómo ajustarse a unos costos más elevados: un impuesto sobre las emisiones atmosféricas haría que algunas fábricas

incorporaran controles de contaminación, otras cambiaran sus procesos de producción y otras rediseñaran productos a fin de generar menos residuos”.

A partir de aquí, los autores se permiten ir más allá, suponiendo que los impuestos ecológicos podrían ser la base de la política tributaria de todos los países. Es decir que en vez de cobrarse impuestos a las ganancias o al valor agregado, se cobrarán casi exclusivamente impuestos a la contaminación, al mayor uso de agua o de energía, a la erosión de los suelos, y otros, lo que permitiría rediseñar completamente la economía mundial sobre bases conservacionistas.

En 1972, los países de la OCDE, que agrupa a los más desarrollados, adoptaron el principio ya mencionado de que “el que contamina paga”. Durante las décadas siguientes se ensayaron numerosos impuestos ecológicos en esos países, con distintas variantes tributarias sobre actos contaminantes: a la contaminación del aire y del agua, al ruido, al uso de productos contaminantes como los gases que afectan la capa de ozono, ciertos fertilizantes, las pilas de mercurio o el plomo de las naftas. Acerca de los resultados de estas políticas, el Banco Mundial opina que *“el principio de quien contamina paga no es útil en situaciones en que es difícil identificar y vigilar a los contaminadores. Estados Unidos trató de aplicar el principio de quien contamina paga por medio del programa del Superhondo. Este programa tiene por meta la restauración de los vertederos de desechos peligrosos, mediante la aplicación de impuestos al petróleo crudo y las materias primas de los productos petroquímicos, y ha de reponerse recuperando los costos de limpieza de los que contaminaron en el pasado. Este intento ha sido un fracaso: se ha gastado mucho en litigios y poco en limpieza”*.

El Licenciado en Economía Política y Profesor Antonio Elio Brailovsky, va más allá y habla de prohibiciones. Él dice: *“Podemos trabajar con políticas tributarias en aquellas situaciones en las que nos proponemos ahorrar recursos naturales o energía, o racionalizar su uso. Aplicar un impuesto al consumo excesivo de energía puede ayudar a que no se despilfarre. Pero en aquellos casos en los que la conducta industrial afecta la salud o la vida de las personas, la herramienta fiscal no es posible, porque los derechos humanos no deben ingresar a los mercados, por un imperativo ético. El asbesto o amianto causa enfermedades pulmonares gravísimas, incluyendo cánceres de pulmón. No hay que aplicarle un impuesto para encarecerlo: hay que prohibirlo, sin dejar la posibilidad de que alguien logre ingresar en sus cálculos económicos la posibilidad de usarlo”*.

Impuestos a la contaminación en Argentina

En Argentina el primer antecedente de un impuesto por contaminar data de 1978. El gobierno encabezado por Jorge Rafael Videla mediante decreto 2124/78 estableció el principio “contaminador-pagador” mediante un impuesto que se llamó “cuotas de resarcimiento por contaminación”. Sus propósitos fueron:

- Por una parte, *“estimular a las industrias a construir sus plantas de tratamiento de efluentes líquidos”*. Aclaremos que muchas de ellas ya los tenían: Perón se las había financiado con una desgravación impositiva. Las tenían pero no las usaban ya que se necesita gastar mucho dinero para hacerlas funcionar.
- También querían compensar *“las mayores erogaciones que causan a la empresa Obras Sanitarias de la Nación los efluentes residuales líquidos provenientes de actividades industriales”*.

El decreto se aplicó sobre *“aquellos establecimientos industriales que, por carecer de instalaciones depuradoras de sus líquidos residuales, o por poseerlas en grado insuficiente, produzcan un efluente fuera de las condiciones exigidas por las reglamentaciones vigentes”*.

El impuesto era proporcional al caudal diario del efluente, a la concentración de sustancias contaminantes y al número de años que la fábrica siguiera echando tóxicos a los ríos. Pero hecha la ley hecha la trampa (y si hay algo que lo que somos expertos los argentinos es justamente en hacer trampa), muchas fábricas diluyeron su efluente con mucha agua para reducir la concentración de sustancias contaminantes. Es decir que no sólo contaminaban sino que además despilfarraban agua. Para que dejaran de cobrarle la cuota la empresa tenía que construir una planta de tratamiento de efluentes y que no se comprobaran deficiencias en su funcionamiento. A nadie se le ocurrió ir a ver si, además de tenerla, la usaban todos los días. Lo que hubiera sido, por otra parte, una preocupación inútil: durante todo el período de vigencia del decreto no se construyó ni una sola planta de tratamiento de efluentes. Todas las fábricas prefirieron pagar puntualmente sus cuotas de resarcimiento, antes que descontaminar. Las cuotas de resarcimiento fueron reemplazadas por un impuesto a la contaminación durante el gobierno de Raúl Alfonsín, con resultados semejantes, y finalmente olvidadas.

Actualmente, existen dentro de los demás impuestos, normas de incentivos que en muchos casos son compatibles con objetivos ambientales, tales como los regímenes

de tierras áridas y la exención de las ganancias de ciertos sujetos que realizan actividades de disposición de residuos, vinculadas con el saneamiento y la preservación ambiental, en el impuesto a las ganancias. Por otra parte también se han dictado normas legales que tienen el propósito de fomentar el desarrollo de combustibles y tecnologías limpias. Dentro de este conjunto se pueden identificar las que siguen:

- Ley 24051 año 1991. Ley de Residuos Peligrosos.
- Ley 25019 - Sancionada el 23/9/1998, promulgada el 19/11/1998.
Objetivo: fomentar la generación de energía eléctrica de origen eólico y solar
- Ley 26093 - Sancionada: 19/04/2006, promulgada de hecho: 12/05/2006
Objetivo: Promoción para la Producción y uso sustentables de biocombustibles: bioetanol, biodiesel y biogás, que se produzcan a partir de materias primas de origen agropecuario, agroindustrial o desechos orgánicos
- Ley 26123 - Sancionada: 02/08/2006, promulgada de hecho: 24/08/2006
Objetivo: el desarrollo de la tecnología, la producción, el uso y aplicaciones del hidrógeno como combustible y vector de energía y, entre otros específicos, disminuir la contaminación ambiental.
- Ley 26270 Sancionada: 04/07/2007, promulgada de hecho: 25/07/2007
Objetivo: promover el desarrollo y la producción de la Biotecnología Moderna para, entre otros fines, fomentar el desarrollo sustentable.
- Ley 27191 del año 2015. Esta ley modifica a la N° 26190 del año 2006. Régimen de Fomento Nacional para el uso de Fuentes Renovables de Energía destinada a la Producción de Energía Eléctrica.

Como se puede observar se trata, en la mayoría de los casos, de disposiciones relacionadas con los combustibles y, más en general, con la producción de energía, sin que se hayan atacado las demás cuestiones: polución del agua y del aire, problemas con los vertidos, incluyendo la disposición de residuos y, en general, de la contaminación.

Conclusiones Impuestos Ambientales

La imposición ecológica está signada por las decisiones de los consumidores en los supuestos que la regulación de las actividades no deseables es imposible; a cuyo amparo el objetivo protector de esta última es compensado en parte a la sociedad por la imposición ecológica que recae sobre el proceso o bienes contaminantes.

Cuando el Estado adopta legislaciones impositivas de protección ambiental, lo hace bajo la premisa de que todos tienen el derecho de disfrutar de un medio ambiental adecuado para el desarrollo de su persona, así como el deber de conservarlo. Dicha política del Estado constituye un medio simple y directo de atribuir un precio a la utilización de bienes ambientales, obligando a sus usuarios a internalizar los costos que ello representa.

La imposición ecológica debe ser diseñada en forma principal para atenuar los efectos de contaminación medio ambiental con razones independientes sobre los efectos recaudatorios propiamente dichos. Cuando el efecto recaudación desplaza al efecto protección, entra en crisis la finalidad impositiva ecológica y el sujeto gravado muestra signos de resistencia con justificada razón.

Al revisar la relación entre los estándares regulatorios y los objetivos fiscales, centramos la atención sobre la efectividad ambiental, lo que nos lleva a la conclusión que cuanto más efectivo sea el impuesto ambiental en la reducción de la contaminación, menor será el ingreso que provenga de estos tributos.

En nuestro país, las grandes obras públicas como represas, carreteras y plantas de energía que producen un deterioro ambiental y que se levantaron antes de 1980, no han tenido una contrapartida a través de una normativa adecuada de control del ambiente. A partir de 1975 se crean nuevos polos industriales en varios puntos del país, donde no existía actividad fabril. En estos casos, las consideraciones ambientales no se tomaron en consideración como por ejemplo la instalación de la fábrica de soda Solvay en Rio Negro, una de las industrias más contaminantes, a tal grado que ningún país del grupo de los desarrollados permite la instalación de tal industria en su territorio.

Indirectamente, en muchos casos las políticas de ajuste de la economía realizadas a partir de 1980 por medio de una menor inversión, a nivel macro parecen no haberse expresado en una mejora en el impacto ambiental.

El proceso de acomodamiento a los cambios del mercado mundial de alimentos y forrajes produjo un gran aumento de la producción, las exportaciones y los ingresos. Pero las consecuencias ambientales negativas se manifestaban en un acelerado deterioro de los suelos. También, la creciente intervención de los arrendatarios de los campos no ha mostrado que estos tengan interés en conservar los suelos o integrar una tecnología adecuada.

En el Anexo I se abordarán los Impuestos a los Combustibles.

IMPUESTOS AL COMERCIO EXTERIOR

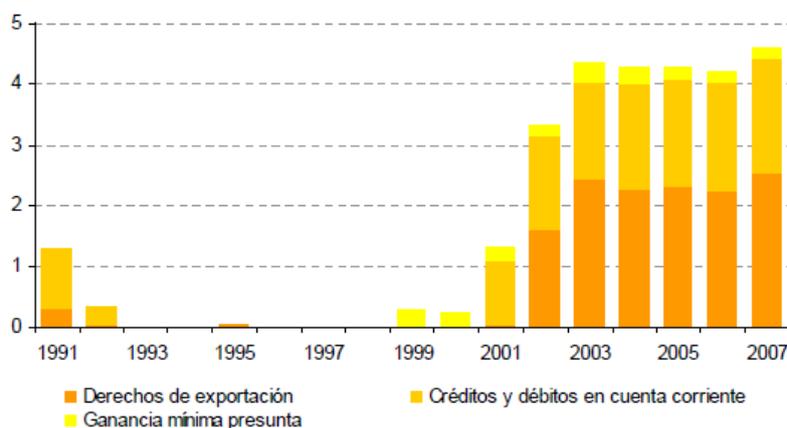
En esta sección, se trata la imposición al Comercio Exterior como herramienta utilizada por el Estado al momento de ejercer la Política Económica de un país y manejar las variables Macroeconómicas. Abarca la aplicación de Retenciones a la Exportación y Aranceles a la Importación, con el objetivo de analizar sus finalidades.

DERECHOS DE EXPORTACIÓN

El crecimiento de la presión tributaria posterior a la salida del programa de convertibilidad coincidió con un cambio en la composición del sistema. Éste pasó a tener un alto componente de tributos que podrían ser considerados como extraordinarios o de emergencia y, por estar relacionados con los impuestos a la renta y el patrimonio, suelen ser también denominados como impuestos directos.

Los más significativos en la actualidad son los impuestos a la exportación (también denominados derechos o retenciones), los impuestos a los créditos y débitos en cuenta corriente, y la ganancia mínima presunta. Entre los tres recaudan más de 4,5% del PIB (gráfico III.3), representando aproximadamente un 20% del total de los recursos nacionales.

GRÁFICO III.3
RECAUDACIÓN IMPUESTOS EXTRAORDINARIOS (1991-2007)
(En porcentajes del PIB)



Fuente: elaboración propia en base a datos de DNIAF.

Los derechos de exportación son los que más recaudan de estos tres, llegando en 2007 a un 2,5% del PIB, seguidos por los créditos y débitos en cuenta corriente con 1,9% y la ganancia mínima presunta con 0,2%.

Se trata de impuestos que aplican algunos países de manera transitoria para atenuar el traslado a los precios del mercado interno de una fuerte suba en la plaza internacional, como ocurrió con el petróleo y los alimentos.

En ausencia de ese recurso fiscal, y manteniendo el tipo de cambio, todo aumento de la cotización de los bienes que la Argentina exporta, se trasladaría directamente a los valores de lista para el consumidor local, en la proporción del aumento en dólares del producto por el tipo de cambio del día. Para evitar ese efecto sobre la canasta de consumo de las familias, el Estado, a través del Ministerio de Economía, apela a las retenciones, para que sólo se traslade parte de ese salto. Eso ocurre, porque difícilmente un productor, sea agropecuario o petrolero, por citar sólo unos casos, esté dispuesto a vender en el mercado interno a un determinado precio lo que el mercado internacional, por efecto de la combinación del tipo de cambio alto y el alza sorpresiva de las cotizaciones está dispuesto a pagar por un precio ampliamente mayor.

Participación en el financiamiento del Estado

Pese a lo que mucha gente cree, durante las presidencias del Gral. Perón, entre 1946 y 1955, no se aplicaron, pero la operatoria del IAPI (Instituto Argentino para la Promoción del Intercambio creado en 1946) resultó un mecanismo, en cierto modo, equivalente en sus efectos asignativos.

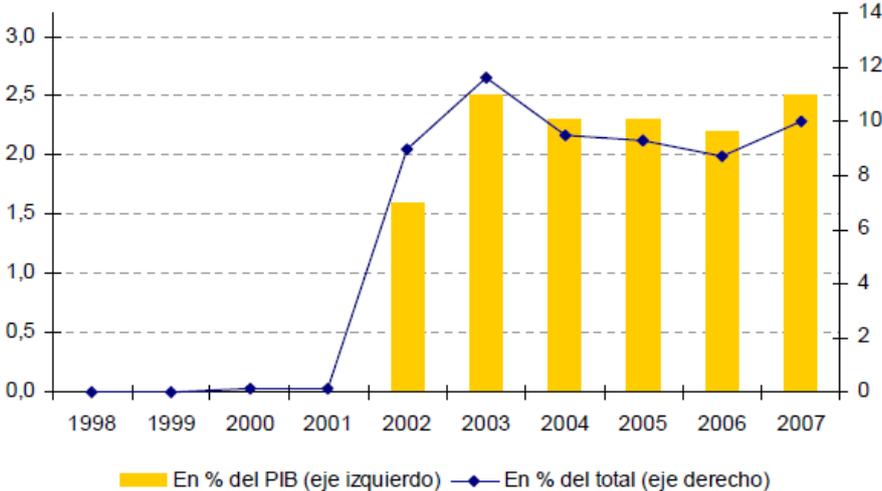
Las retenciones aparecen en octubre de 1955 (decreto 2000), por sugerencia del Director de CEPAL, R. Presbich (resultando un engranaje de la “devaluación compensada” de esos meses). Recién en la década de los noventa, se eliminaron, contribuyendo tal medida a la duplicación de la producción de granos y oleaginosas, de 29 millones de Tm en 1990 a 57 millones en 2000 pese al dólar presuntamente no favorable para el agro, razón por la cual se otorgaron reintegros a las exportaciones que a fines de los noventa llegaron a alcanzar el 1% del PBI, cuando el total de gasto en investigación y desarrollo (público y privado) alcanzaba al 0,37%; y el total de gasto en educación universitaria (pública y privada) sólo llegaba al 0,8%. En 2002, nuevamente se reimplantan, por las mismas causas de 1955: compensar en el precio interno una fuerte devaluación muy favorable al agro (que además había visto pesificadas sus deudas, previamente contraídas en dólares).

Los recursos provenientes de la exportación de bienes agropecuarios han contribuido de manera esporádica, aunque sustantiva, al financiamiento del Estado.

En la coyuntura posterior a la crisis del 2001, dicho financiamiento cobra la forma de derechos sobre la exportación cobrados en la aduana, de manera similar a otros períodos de la historia, en especial, cuando el tipo de cambio fue devaluado ante las crisis del sector externo.

En otros periodos de la historia, la generación de recursos para el Estado fue realizada a través del Banco Central, mediante la introducción de tipos de cambio múltiples. Sin embargo, como se puede ver en el siguiente gráfico, la situación de los derechos de exportación del período actual se diferencia de etapas anteriores, tanto por su elevado nivel de recaudación sobre el PIB (el más elevado de la historia) como por su estabilidad en un rango acotado entre el 2,0% y el 2,5% del PIB.

GRÁFICO III.4
EVOLUCIÓN DE LOS DERECHOS DE EXPORTACIÓN
(En porcentajes)



Fuente: elaboración propia en base a datos de DNIAF.

La recaudación por derechos de exportación comenzó a aumentar a partir de 2002, afectando la distribución del ingreso en una coyuntura donde los exportadores se vieron ampliamente favorecidos por el tipo de cambio, mientras que los consumidores se vieron perjudicados debido a la disminución de su poder de compra. Sin embargo, los aumentos en las alícuotas a partir de 2004 ya no se fundamentan en relación a un hecho coyuntural sino que surgen como respuesta a un contexto internacional caracterizado por el sostenido aumento en los precios de las materias primas desde el 2003. Es así que los recursos provenientes de los derechos de exportación llegaron a representar en 2007 un 10% del total recaudado a nivel nacional y un 2,5% del PIB, promediando entre 2003 y 2007, un 2,4% del

PIB. Entre los productos gravados se destacan principalmente los combustibles (23,9% del total recaudado), las grasas, aceites y los subproductos de la industria alimentaria (32,6%) y los cereales, las semillas y frutos oleaginosos (20,3%).

Como se señaló anteriormente, las alícuotas fueron modificadas varias veces a partir de su expansión en 2002 y muestran una tendencia ascendente para prácticamente todos los productos, llegando en el caso de la soja a una tasa del 35% (Posterior a la derogación de la Resolución 125, la cual estipulaba tasas mayores y movibles).

Fines perseguidos de aplicar Retenciones a la Exportación

En nuestro país, el principal objetivo de este impuesto es extrafiscal, es decir, que en muchos casos es utilizado para mantener deprimidos los precios internos y así reducir la inflación. Los derechos de exportación se aplican entonces, por un lado, con el fin de que dicho aumento no se traslade a los precios domésticos. Evita la suba de los precios internos por un factor externo no vinculado directamente con el alza de los costos de producción, y en consecuencia ejerce un efecto redistributivo sobre el resto de la población, porque termina pagando menos lo que en el mundo cuesta más. Una alta proporción de nuestros bienes exportables integran –por vía directa o indirecta- la denominada “canasta familiar”, y la aplicación de retenciones evita que la demanda interna deba afrontar en medida igualitaria el mayor nivel de precios que habitualmente rigen en el mercado internacional.

Al mismo tiempo se busca gravar de manera especial, y más allá de los pagos que éste efectúe en concepto del impuesto a las ganancias, a un sector que estaría obteniendo fuertes beneficios que se derivan del aumento internacional del precio de los bienes exportados. Así, al tratarse de recursos que constitucionalmente no se coparticipan con las provincias, los mismos producen un rápido alivio a las cuentas del gobierno nacional. La progresividad de los derechos de exportación se basa en su incidencia sobre los sectores de la sociedad que se encuentran en los deciles superiores de ingreso y al mismo tiempo impiden que aumente el precio de la canasta de consumo masivo. Al ser mayor la proporción del ingreso que los deciles de menor poder adquisitivo destinan al consumo, en relación a los deciles superiores, estos derechos logran un efecto positivo en la distribución del ingreso.

Ventajas de aplicar Retenciones a la Exportación

En primer lugar, aísla de la inflación internacional en alimentos, que como ya apuntamos preocupa en todo el mundo por su magnitud, y que en Argentina, de sumarse a las presiones inflacionarias internas ya presentes podría conducir a un descontrol de precios. En definitiva, las retenciones constituyen un sistema de precios máximos, pero sin la posibilidad de la negativa presencia de mercado negro. Resulta un tributo sin traslado posible a los consumidores, toda la incidencia recae sobre los productores. En este sentido, puede considerarse un impuesto más progresivo que el propio impuesto a las ganancias –que suele ser trasladable, dependiendo, desde luego, de la elasticidad de las curvas de demanda y oferta-.

Además, aumenta la recaudación fiscal en un país con altísima evasión, particularmente en el agro, donde se estima que la economía subterránea supera largamente el 50% del producto real. Por otro lado, el mecanismo de compensación presente en el proyecto de Ley, que fuera rechazado en Senadores, exigía la inscripción en AFIP para poder acceder a él; lo que hubiera promovido el “blanqueo” de la situación comercial de muchos productores.

Posibilita una “potencial” redistribución sectorial de los “superbeneficios” y las “super rentas”, presentes hoy en el agro. Atenúa la expansión acelerada e inflacionaria de la Demanda Agregada, motorizada por la expansión explosiva del agro. También atemperaría otro efecto relevante, que suele ser un efecto perverso del crecimiento sesgado hacia un sector particular, el llamado “Efecto Cantillon”, por el economista del siglo XVIII que estudiara el impacto sobre los precios relativos de los procesos inflacionarios generadores de “burbujas”.

Cantillon argumentó que el resultado de un aumento en el stock monetario (por ej. Por saldo positivo en el balance comercial, por un importante aumento de exportaciones, como en la Argentina) no sería uniforme a través de la economía sino que produciría aumentos a tasas desiguales según los diferentes sectores que reciben en primera y segunda instancia el “nuevo dinero”, alterando los precios relativos en tal proceso. La inflación consiguiente no será un juego de suma cero: beneficiará a unos a costa de otros, el sector beneficiario directo de la expansión monetaria versus los demás sectores. Es decir, que el dinero no es neutral en sus efectos asignativos.

Atempera el dañino efecto de la “enfermedad holandesa”, que se produce en la economía argentina, como consecuencia de los superávit comerciales.

Precisamente, la presencia de retenciones podría generar precios relativos más favorables para la inversión industrial y no exclusivamente agropecuaria (similar efecto tiene un arancel a las importaciones, aunque éste es inflacionario; y el gravamen a las exportaciones resulta anti-inflacionario). Debe mencionarse que este mismo argumento se esgrimió durante el PSI, pero la respuesta de la inversión industrial fue mucho menor a lo esperable.

Debilidades y puntos en contra de aplicar Retenciones a la Exportación

Por el otro lado, las retenciones a la exportación reducen el precio que percibe el productor y por ende, impactan en la economía regional al disminuir el ingreso del sector. Como se señaló anteriormente, como las retenciones no son coparticipables, lo recaudado a través de ellos ingresa en un 100% al Tesoro Nacional, y al provocar una disminución en la rentabilidad que obtienen los productores tras la aplicación del gravamen, disminuye el monto alcanzado por el impuesto a las ganancias que sí es coparticipable. Por ello aumenta la desigualdad regional al incrementarse la concentración de la recaudación a nivel nacional.

El gravamen sobre un bien exportable conduce a una “potencial” redistribución “territorial”, contraria a los intereses provinciales, ya que el Interior se especializa en “bienes exportables”. Reducen también los niveles potenciales de exportaciones agrícolas, dando lugar a potenciales problemas de Balance Comercial y Balanza de Pagos, llevando al consabido estrangulamiento externo (la llamada Restricción Externa). Cabe destacar también las críticas en relación al posible desincentivo que pueden crear en la producción a largo plazo. Se cree que a corto o mediano plazo los desincentivos no son significativos, pero que a largo plazo es muy probable que tanto una disminución en los precios como un aumento en los costos de los insumos, disminuyan la rentabilidad y por lo tanto, los estímulos de los productores a continuar invirtiendo.

Existe un negativo efecto de “asignación de recursos”, ya que la presencia de retenciones conduce a una aplicación de recursos que no responde a los costos de oportunidad internacionales, con un efecto negativo en el largo plazo, en especial sobre la tasa de crecimiento de la economía al no respetarse las ventajas comparativas (tal y como sucediera durante el proceso de sustitución de importaciones, particularmente desde fines de los 50 hasta mediados de los 70).

Otra de las debilidades de los derechos de exportación hace referencia a que los mismos no toman en cuenta la rentabilidad del sujeto sobre el cual recae el impuesto, gravando con la misma proporción a sujetos con tasas de retorno diferentes. Existe también una potencial reducción de la producción agraria (y consiguiente menor Demanda Agregada), aunque luego veremos que, de persistir los niveles de precios mundiales, ingresos y costos, ésta es una posibilidad más bien remota. El aumento del tributo fue una medida adoptada en un momento poco propicio para el sector, pues viene soportando aumentos en sus costos. Además, resultó una medida extemporánea, pues se adoptó en el momento de cosecha (lo correcto hubiera sido aplicar la medida antes de que los agricultores “hundieran” costos); sin embargo, es deber señalar que esto de trabajar sobre costos “hundidos” es una tradición en Argentina, constituyendo una práctica que la “sociedad” suele avalar (un ejemplo claro de ello es la violación de los contratos de las empresas de servicio o mineras, que invirtieron en la década de los noventa).

Bajo esas consideraciones, no son pocos los economistas que consideran que las retenciones sobre las exportaciones son un instrumento de política económica aceptado para uso transitorio, pero no como herramienta de largo plazo, más aún cuando se trata de un recurso que no es coparticipado con las provincias, como ocurre con el IVA o Ganancias.

ARANCELES A LA IMPORTACIÓN

A lo largo de la historia de la economía, rara vez ha habido algún caso en el que un país ha conseguido producir todos los productos y servicios que su sociedad demanda, bien sea porque no tienen capacidad para ello o bien porque existe otro país que consigue fabricarlo con más calidad y a un menor precio. Son las llamadas ventajas comparativas, en virtud de las cuales un país lleva a cabo su producción teniendo en cuenta su mejor especialización.

En la actualidad, debido a las ventajas comparativas, la mayor parte de los países tienen relaciones de intercambio de bienes con el resto de países. En algunos casos, como en las zonas de libre comercio, esta relación es libre; sin embargo, en otras relaciones se aplica una cuota a la exportación o importación. Son los llamados aranceles.

Son instrumentos de política económica y comercial muy utilizados en el mundo por los distintos países. Es por ello que la política comercial que cada uno adopte

depende de varios factores como los económicos, políticos, sociológicos, históricos, entre otros.

Fines perseguidos de aplicar Aranceles a la Importación

Uno de los fines perseguidos es proteger los negocios, la agricultura y la mano de obra de la nación contra la competencia extranjera en todo el mercado. En algunos países el objetivo primario de un arancel consiste en aumentar las rentas o en aplicar represalias por las políticas restrictivas de comercio de otras naciones.

Un arancel, en su uso más extendido, es un impuesto indirecto que grava los bienes que son importados a un país y que tiene dos propósitos: (1) proteger los bienes nacionales; (2) servir como fuente de ingresos para el estado. Arancel, además, es el texto en donde se encuentran relacionados todos los derechos de aduana convertidos, y como se hizo referencia anteriormente es la nomenclatura oficial de mercaderías clasificadas con la determinación de los gravámenes que deben causarse con motivo de la importación y/o la exportación.

En sus orígenes el arancel de aduanas tenía por finalidad añadir fondos al Tesoro, pero con el paso del tiempo se convierte en un instrumento de Política Económica de primer orden para preservar el empleo y el equilibrio del sector exterior. Por lo tanto, el arancel de aduanas puede tener dos finalidades. La recaudatoria: por tratarse de un impuesto, el arancel representa una fuente de ingresos para el Estado. En la medida en que el arancel no sea tan elevado como para eliminar todas las importaciones, genera ingresos públicos. Y la finalidad protectora: buscando proteger los sectores industriales nacionales contra la competencia de productos mundiales producidos a precios inferiores a los internos. La producción nacional se protege añadiendo un componente artificial (un impuesto) al precio del producto importado para encarecerlo y que, en consecuencia, sea menos competitivo.

En los países desarrollados la principal finalidad del arancel es contener las importaciones y desviar la demanda interna de los productos extranjeros a los productos nacionales que de esta manera resultan protegidos. Por lo tanto, con el establecimiento de un arancel se beneficia al productor nacional. Y se perjudica al consumidor que tendrá que pagar más por el mismo producto.

Ventajas de aplicar Aranceles a la Importación

Incrementa la recaudación fiscal –efecto ingreso-. Mientras más inelásticas sean las demandas de los productos (indispensables), mayor será la recaudación fiscal, ejemplo de ello son los aranceles a la importación de la gasolina. Los recursos que genera su aplicación tienen una mayor importancia cuantitativa en los ingresos de los países en vía de desarrollo como es el caso de Argentina.

Se favorece la redistribución de la renta desde los consumidores hacia los productores ya que estos últimos toman como referencia el precio mundial más el arancel, y pueden vender sus productos a un precio más alto en el mercado interno, aumentando así sus beneficios. Para los consumidores empeora la situación ya que reducen sus compras porque el arancel aumenta el precio de los productos (precio nacional + el arancel) –efecto redistribución-.

Se genera una disminución en el volumen de comercio entre países por la caída de las importaciones y del consumo de los productos sometidos al arancel, pero se mejora la posición de la balanza comercial interna.

Debilidades y puntos en contra de aplicar Aranceles a la Importación

En el país que se adoptan, se encarecen los productos que el país compra en el extranjero respecto de productos idénticos o similares que se fabrican en el interior del país. Discriminado a los productos extranjeros en el mercado nacional. En consecuencia, sus precios aumentan en la misma cuantía que la del impuesto aplicado, generado así un descenso del consumo doméstico de los bienes importados (efecto consumo y efecto comercio).

Aumento del precio de los productos objeto de arancel en el mercado nacional, es por tanto negativo para el consumidor. Además de impulsar al país utilizar recursos ineficientemente sacrificando la producción y especialización en los bienes donde existen ventajas comparativas.

Los aranceles constituyen un subsidio encubierto sobre las industrias domésticas cuya producción compite con los bienes importados. El descenso de las importaciones, favorece un incremento de la producción doméstica sustitutiva de importaciones (efecto producción). Por consiguiente un exceso de protección puede producir que el protegido elabore un producto en condiciones de ineficiencia por cuanto, esta producción se obtiene al amparo del arancel y a costes por encima de los internacionales, desviando recursos que se utilizarían para producir otros bienes con mayores ventajas competitivas.

Conclusiones Impuestos al Comercio Exterior

La imposición al Comercio Exterior es una herramienta fundamental y sumamente utilizada al momento de ejercer la Política Económica de un país y manejar las variables Macroeconómicas.

Las retenciones a las exportaciones y los aranceles a las importaciones son un instrumento generalmente utilizado para más de una finalidad. Su implementación en Argentina ha perseguido fines principalmente parafiscales, buscando proteger la industria nacional con aranceles y el control de precios internos vía retenciones. La justificación secundaria y no menos importante es el gran aporte que representa su recaudación, para el tesoro nacional.

Estos tipos de impuestos debieran aplicarse transitoriamente y no como una fuente constante de financiamiento del Estado.

Sin embargo, también son utilizados para capturar rentas excedentes debido a la mejora de los términos de intercambio y para distribuir más equitativamente el ingreso. La mega devaluación de la moneda ocurrida en el año 2002 y el significativo crecimiento de los precios internacionales de las materias primas exportables, fueron el marco en el cual el gobierno reimplantó las retenciones a las exportaciones.

Este marco le permitió captar parte de las rentas extraordinarias provenientes de los recursos naturales, independizando los precios domésticos de los internacionales, y así mejorar las cuentas fiscales, en el contexto de un sostenido crecimiento económico.

Deberían revisarse los efectos a mediano plazo que provocan las retenciones y aranceles sobre la asignación de los recursos, la distribución del ingreso y el federalismo fiscal.

La recaudación nacional presenta un crecimiento significativo a partir de la crisis del 2001, en parte explicada por el crecimiento de la recaudación por impuestos al comercio exterior. El mayor crecimiento de los recursos respecto del gasto nacional ha permitido lograr superávits fiscales en los últimos años a nivel del gobierno nacional. Sin embargo, esa mayor recaudación en concepto de retenciones no se ha trasladado a los gobiernos provinciales productores de bienes exportables. En este sentido, la estructura tributaria nacional vigente profundiza la crisis estructural que presenta el federalismo fiscal argentino.

CONCLUSIÓN FINAL

Como resultado de la investigación presentada, es posible concluir que la política fiscal adoptada en nuestro país no ha logrado nunca alcanzar la finalidad extrafiscal que en determinadas materias se ha enunciado. En los casos analizados, comprobamos que los objetivos de protección medioambiental y de estabilidad de las variables macroeconómicas del país, se encuentran lejos de representar la base de la política fiscal argentina. Sino que, muy por el contrario, el objetivo ha sido siempre exclusivamente de recaudación a corto plazo.

Pero si bien esto podría considerarse un problema en sí mismo, creemos que forma parte de un problema mucho mayor que se hace visible al analizar la estructura tributaria de nuestro país. El mal llamado “Sistema Tributario Argentino”, en realidad de sistema no tiene absolutamente nada. Si definimos un sistema como un conjunto de elementos y sus enlaces, ordenados de una forma específica para el cumplimiento de un objetivo preestablecido y común, que lleve a una idea de orden, de interconexión y armonía; un sistema tributario se asimilaría a lo que Schmölder define como *“el concepto de sistema tributario indica más bien cierta armonía de los diversos impuestos entre sí y con los objetivos de la imposición fiscal o extrafiscal”*.

Aquí en cambio, resulta evidente que se acumulan impuestos surgidos de diferentes raíces doctrinarias, coyunturas y objetivos, conformando un régimen tributario desprovisto de un diseño global. Dicho de otra manera, se van incorporando tributos como consecuencia de las necesidades coyunturales de recaudación, los que entran en colisión con el resto de los objetivos de estabilidad, crecimiento, distribución del ingreso, protección medioambiental, resguardo de la salud, etc.

De esta manera podemos definirla política fiscal argentina como una política pasiva, cuya característica más preponderante es la improvisación coyuntural, basada en impuestos “vedettes o comodines” que explotan el favorable contexto internacional de altos precios en los productos básicos, y crean una verdadera maraña del régimen fiscal en lugar de crear una estructura tributaria que permita la sustentabilidad del modelo. Estamos ante un régimen tributario con cambios, a manera de parches, que incorpora tributos sólo con objetivos coyunturales y con criterio contradictorio a los ya existentes, que no son modificados, conformando un conjunto de normas sin coordinación, orientadas a obtener resultados de corto plazo de recaudación y sin que se puedan evitar los efectos no deseados.

ANEXO I

IMPUESTOS A LOS COMBUSTIBLES

En esta sección especial, se examina la política fiscal aplicada en nuestro país en materia de combustibles y sus derivados. Se parte de la hipótesis de que el Estado siempre ha jugado un papel preponderante en el control de las variables que de él subyacen, ya que este insumo es considerado uno de los más (sino el más) importante para el desarrollo de la economía nacional.

Sabemos que cuando nos referimos a combustibles estamos hablando de un bien cuya demanda es relativamente inelástica ya que las decisiones de los consumidores no se verán afectadas, o mejor dicho, se verán poco afectadas por las variaciones en su precio. También tenemos en cuenta que cualquier tipo de impuesto que se le aplique a este bien, será no sólo fácil de recaudar para el Estado, sino también fácil de pagar para los contribuyentes.

Pero el objetivo que perseguimos es analizar este tema desde una visión extrafiscal, es decir investigar si la aplicación de estas políticas fiscales por parte del Estado se enmarcan dentro de una política más amplia de preservación de los recursos naturales y protección del medio ambiente, o si por el contrario su finalidad ha sido (y es actualmente) exclusivamente fiscal o recaudatoria.

La intervención del Estado

Los precios internacionales del petróleo y sus variaciones a lo largo de la historia reciente, ha sido objeto de estudio y motivo de preocupación no solo de los países más desarrollados. A lo largo del globo, la mira se ha enfocado en las tendencias del consumo mundial de hidrocarburos y sus consecuencias medioambientales. La experiencia internacional nos muestra que hay una insistencia por parte de los gobiernos a eliminar los subsidios que estimulan el consumo de naftas y diésel, y también a la utilización de impuestos como instrumento fiscal principal en la eliminación de las externalidades negativas que implican dichos consumos.

Las externalidades que produce el uso del automotor, no sólo está dada por la contaminación atmosférica que provoca el uso de los distintos tipos de combustibles (un 20% de las emanaciones de motores diésel equivalen al 80% de los motores a

nafta), sino también por los diversos problemas que surgen debido a la congestión urbana y los accidentes de tránsito.

Pero los gobiernos y los organismos públicos internacionales han centrado el análisis de la política fiscal desde la perspectiva del deterioro en el clima y el medioambiente. Tal es así, que el Fondo Monetario internacional, a través de una ficha técnica del año 2104 denominada “*El clima, el medio ambiente y el FMI*”, ha planteado la necesidad de actuar en respuesta al cambio climático. Este es uno de los principales desafíos que enfrenta el mundo en materia de políticas. Para ello destaca la necesidad de brindar asesoramiento para que las reformas fiscales se diseñen correctamente con el fin de promover un crecimiento más verde a nivel más amplio, sobre todo en lo que respecta a las cuestiones prácticas para encaminar los precios en los sistemas de transporte y energía.

En este documento, se expresa que “la aplicación de cargos de amplia base sobre las emisiones de gases de efecto invernadero, como un impuesto sobre el carbono, constituye el instrumento más eficaz para reducir dichas emisiones en toda la economía. Promueve cambios de conducta generalizados, lo que fomenta que los individuos y las empresas reduzcan el uso de energía y se vuelquen a combustibles más limpios”.

Es conocido que los Estados siempre tienen objetivos de política económica para intervenir en los precios de los combustibles. Pero esta intervención no tiene como único fin igualar los precios internos a los internacionales (hecho que dependerá, entre otras cosas, de si un país es productor o importador de petróleo), sino que también influyen políticas extrafiscales.

Subsidios a los combustibles (impuestos negativos)

La decisión de aplicar subsidios provocará una mayor demanda de combustibles. Esto es así ya que el combustible es un bien insustituible, y por lo tanto su demanda es inelástica al precio. Por lo tanto un subsidio hará reducir el precio, y por consiguiente se espera que aumente la cantidad demandada. Los gobiernos deberán responder con mayor producción interna, o con mayor importación de combustibles.

Pero, aumentar los impuestos o disminuir los subsidios a los combustibles, son instrumentos muy utilizados, principalmente en los países desarrollados, como medio para desalentar su consumo y así disminuir la contaminación.

Se puede observar una relación directa entre el uso de instrumentos fiscales como los impuestos y los subsidios y el alto grado de la volatilidad de los precios del petróleo, además de las externalidades negativas que producen los elevados niveles de consumos de los combustibles.

Tanto ricos como pobres, todos son beneficiados por los subsidios al pagar un menor precio. Es por ello que los organismos públicos internacionales aconsejan la reducción o eliminación de los subsidios y la realización de más programas sociales con destino a los pobres. Así, se evitaría la promoción del consumo energético excesivo, que acelera el agotamiento de los recursos naturales.

Pero para la mayoría de los países, disminuir los subsidios ha sido casi imposible. En un contexto de precios internacionales en alza, esto podría generar conflictos sociales graves.

En Argentina no se utilizan mecanismos de subsidios directos, sino que el Estado interviene en el mercado a través de la aplicación de derechos a las exportaciones que actúan a modo de “devaluación compensada” para evitar el impacto de los precios internacionales en el mercado interno. Recordemos que nuestro país es productor de petróleo que exporta "naftas vírgenes" y, en ocasiones, crudo e importa diésel, gas frío y, en ocasiones, crudo liviano.

De esta manera, con la devaluación del año 2002, los derechos a la exportación del petróleo crudo se fijaron en una tasa del 20% y para los productos elaborados, como las naftas, del 5%. Este diferencial se estableció para poder subsidiar indirectamente el consumo interno de combustibles. En el año 2004 la tasa de derechos a la exportación se fijó en 25% para el petróleo, pero a finales de 2004 el gobierno introdujo un esquema de retenciones móviles a las exportaciones de petróleo, pero que en definitiva quedó en el 25%, con el objetivo de estabilizar o congelar el precio interno de los combustibles, en virtud de que el precio del petróleo no perforó el umbral que fijaba el esquema. En el año 2007 se instrumentó un nuevo esquema para el petróleo, por el que a partir de un precio de exportación de US\$ 60.9 por barril, la retención era fija, del 45% y a partir de ahí la tasa de retención sería móvil.

Impuestos a los combustibles en Argentina

En Argentina existen cuatro impuestos específicos y uno a los consumos generales en la jurisdicción nacional, otro impuesto a los consumos generales en las jurisdicciones provinciales (para el caso de la provincia de Córdoba, hasta el año

2015 se agregaba uno a los consumos específicos, la denominada Tasa Vial) y uno a los consumos generales en las jurisdicciones municipales. Es decir hay un total de siete impuestos a los consumos de combustibles, mientras que para el caso de la provincia de Córdoba en 2105 ascendía a ocho.

La carga tributaria sólo de impuesto a los consumos, sin considerar el resto de los impuestos patrimoniales y a la renta que gravan la actividad, en el precio sugerido a los expendedores por parte de las petroleras, a valor CIF, es el que muestra el siguiente cuadro:

Composición del precio sugerido CIF por litro al 7 de julio de 2015.				
En pesos.				
Componentes del precio	Nafta Súper	Naf. alto Oct.	Diésel	Euro diesel
Precio de surtidor	14,08	15,56	12,05	13,49
Tasa Vial	0,55	0,74	0,34	0,74
Precio Venta	13,53	14,82	11,71	12,75
I.T.C	3,23	3,55	0,96	1,09
Tasa Hidrica	0,23	0,25	1,37	1,49
Precio con IVA	10,06	11,01	9,39	10,17
IVA	1,75	1,91	1,63	1,76
Precio Vta. Neto	8,32	9,10	7,76	8,40
Flete	0,30	0,30	0,30	0,30
Ing. Brutos y Municip.	0,45	0,50	0,39	0,42
Costo	6,44	7,07	6,21	6,78
Utilidad	1,13	1,24	0,86	0,90
Precio de vta. sin imp. g. cons.	7,86	8,61	7,37	7,98
Carga tributaria total imp. con.	5,67	6,21	4,34	4,77
Carga trib. total imp. con. Cba.	6,22	6,95	4,68	5,51

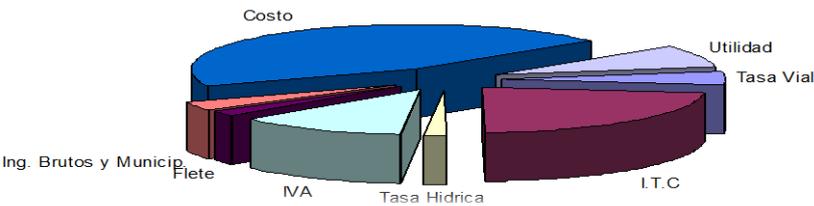
En porcentajes, se verá de la siguiente manera:

Composición de precios sugerido CIF por litro al 7 de julio de 2015.				
En porcentajes.				
Componentes del precio	Nafta Súper	Naf. alto Oct.	Diésel	Eurodiésel
Precio de surtidor	100,00	100,00	100,00	100,00
Tasa Vial	3,91	4,76	2,82	5,49
Precio Venta	96,09	95,24	97,18	94,51
I.T.C	22,97	22,82	7,93	8,07
Tasa Hidrica	1,65	1,64	11,34	11,06
Precio con IVA	71,48	70,78	77,91	75,38
IVA	12,41	12,29	13,52	13,08
Precio Vta. Neto	59,07	58,50	64,39	62,30
Flete	2,10	1,90	2,45	2,19
Ing. Brutos y Municip.	3,22	3,19	3,22	3,14
Costo	45,73	45,45	51,54	50,27
Utilidad	8,02	7,96	7,17	6,70
Precio de vta. sin imp.	55,85	55,31	61,16	59,16
Carga tributaria total imp. con.	40,24	39,94	36,01	35,35
Carga trib. total imp. con. Cba.	44,15	44,69	38,84	40,84

Se puede observar, que las proporciones son del 45% de carga tributaria de impuesto a los consumos específicos y generales a los combustibles y en los diésel de entre el 39% y el 41%.

Gráficamente, la composición del precio del litro de combustible para las naftas de alto octanaje en la provincia de Córdoba para el año 2015, es el siguiente:

Composición del precio sugerido CIF para nafta alto octanaje al 7 de julio de 2015



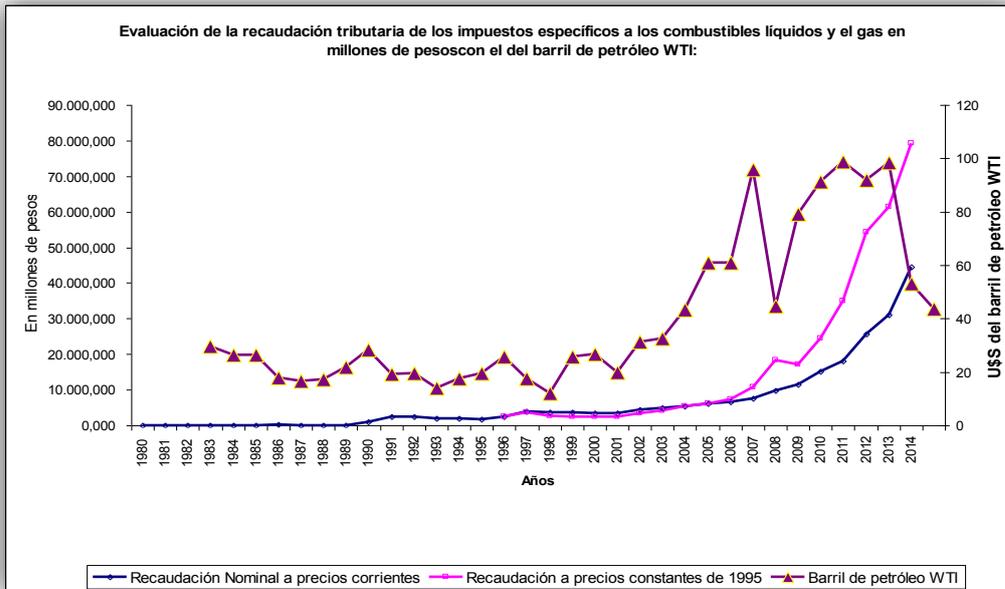
Para el diésel, el gráfico es el siguiente:

Composición del precio sugerido CIF para eurodiésel al 7 de julio de 2015



Como puede observarse, el régimen tributario argentino ha acumulado y superpuesto una gran cantidad de impuestos a los distintos tipos de combustibles en sus tres jurisdicciones, y a modo de "comodines" de las coyunturas recaudatorias. La historia fiscal Argentina, muestra que en períodos de recesión e inflación se mantuvieron las proporciones recaudatorias por la existencia de diversos impuestos que jugaron el papel de comodines del régimen. El impuesto a los combustibles es quizás el más importante y el más utilizado frente a la caída del resto de los impuestos, tanto por su facilidad administrativa (ya que existen pocas empresas petroleras), como por su alto rendimiento de recaudación instantánea.

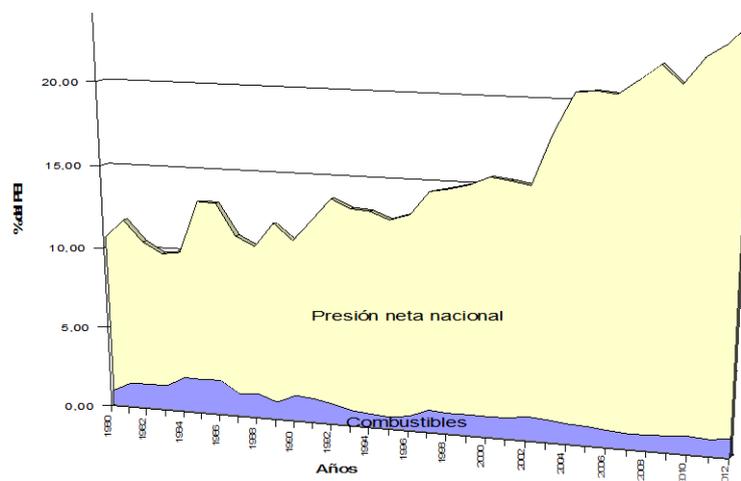
El siguiente gráfico nos va a ayudar a entender esta conclusión:



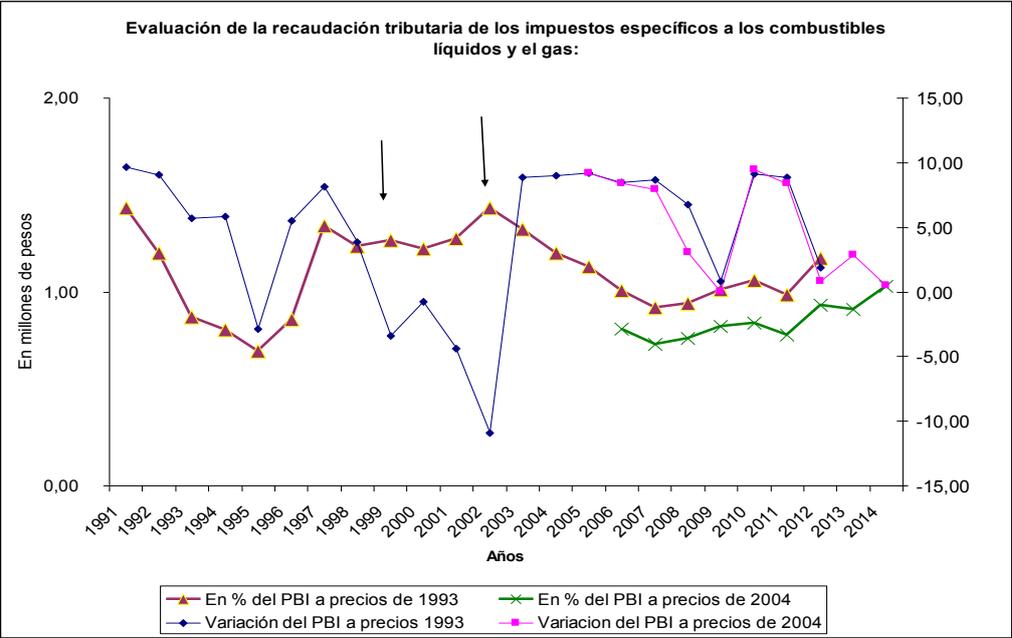
Del análisis del mismo surge con claridad que el comportamiento de la recaudación del impuesto a los combustibles, tanto a precios corrientes como a precios constantes de 1995 ajustados por el índice de precios de materias primas en dólares, ha crecido permanentemente y sin ningún tipo de correlación con los vaivenes del precio del petróleo.

Y si analizamos la evolución de la recaudación del impuesto a los combustibles en porcentajes del PBI a precios constantes de 1993 con la recaudación nacional neta total de impuestos, observamos el comportamiento contracíclico de la recaudación de impuesto a los combustibles respecto de la total nacional de impuestos. Cuando la recaudación total cae fuertemente, la de los impuestos a los combustibles se incrementa. Ver gráfico siguiente:

Evolución de impuestos a los combustibles y recaudación neta nacional en % del PBI

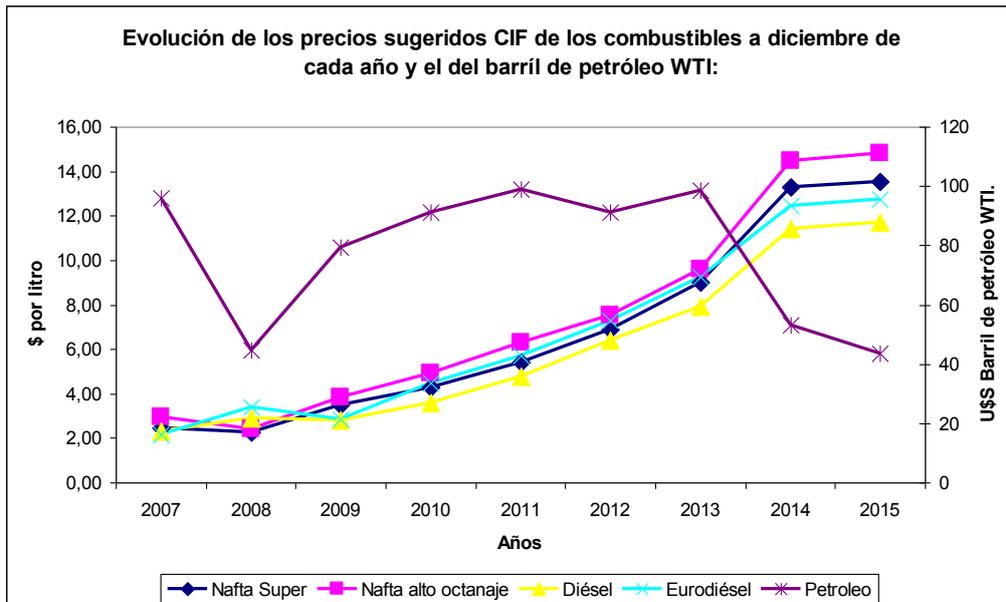


Si hacemos un análisis de la evolución de la recaudación nacional neta de impuestos y la de los impuestos a los combustibles, ambas en porcentajes del PBI, con la variación anual del PBI, todos a precios de 1993, observamos que, en general, cuando cae el PBI también cae la recaudación de los impuestos a los combustibles, y cuando este aumenta también lo hacen la recaudación de dichos impuestos. Pero en la crisis del 2002 ese no es el comportamiento sino que, muy por el contrario, se mantiene y aumenta mientras el PBI cae estrepitosamente, rompiendo con la regla mencionada y actuando claramente en su rol de "comodín". Esta conducta se la puede ver en el gráfico a continuación, que muestra la evolución de la recaudación nacional neta de impuestos y la de los impuestos a los combustibles (ambos en porcentajes del PBI a precios de 1993 y de 2004), respecto de la variación anual del PBI:



También es notable la falta de relación entre la evolución de los precios de los combustibles, fuertemente influenciado por los impuestos específicos y generales al consumos, respecto a la evolución del precio del petróleo a nivel internacional. Los primeros no hacen más que aumentar, independientemente de la volatilidad de los segundos. Ello confirma la desconexión de la política fiscal con el mayor o menor grado de impacto de los precios del petróleo en los precios de los combustibles internos.

Ello puede apreciarse en el gráfico a continuación:



Conclusiones Impuesto a los combustibles

En materia de combustibles, los objetivos de protección medioambiental se encuentran lejos de representar la base de la política fiscal argentina sino que, muy por el contrario, el objetivo ha sido siempre exclusivamente de recaudación cortoplacista en todas sus jurisdicciones.

La realidad indica que más que armonía entre los diversos impuestos entre sí, existe un verdadero caos tributario, en donde se cruzan y entremezclan sin ningún sentido, distintos impuestos de cualquier tipo y jurisdicción, con el único objetivo de recaudar de manera rápida y segura ante los “baches fiscales” de la economía del país y/o las provincias.

No existe (ni existió nunca), una política de protección medioambiental pensada a largo plazo, que conlleve adecuados mecanismos de control para poder evaluar resultados y consecuencias, y poder actuar en base a los mismos. Todos los gobiernos, tanto democráticos como de facto, utilizaron su política fiscal incorporando tributos sólo con objetivos coyunturales y con criterio contradictorio a los ya existentes, conformando un conjunto de normas sin coordinación, orientadas sólo a obtener resultados de corto plazo de recaudación, olvidándose de los problemas ambientales.

ANEXO II

IMPUESTOS AL TABACO Y A LAS BEBIDAS ALCOHÓLICAS

El objetivo de estudiar este tipo de impuestos es analizar cómo los mismos son utilizados como una política para desincentivar el consumo de productos perjudiciales para la salud humana, e investigar si en la Argentina cumplen con la finalidad de protección de la salud pública.

IMPUESTOS AL TABACO

Las políticas fiscales que buscan incrementar los impuestos y precios del tabaco han sido reconocidas como la medida más eficaz para reducir su consumo y proteger la salud pública.

En Argentina, según datos de la fundación Interamericana del Corazón Argentina, si aumentará un 33% el precio real de los cigarrillos, el consumo de tabaco se reduciría en 10% y aumentaría la recaudación en \$6.139 millones al año y se reducirían los costos sanitarios en \$1.200 millones por año.

Los sectores más vulnerables son quienes sufren las mayores consecuencias sanitarias del tabaquismo. En comparación con los sectores de mayores ingresos, el riesgo de muerte atribuible al tabaco es un 40% mayor en fumadores de los sectores de bajos ingresos. Por este motivo, las políticas tributarias de control de tabaco generan un especial beneficio en niños y adolescentes en situación de vulnerabilidad, ya que son los jóvenes y en los sectores de menores ingresos los más sensibles al aumento de precios del tabaco.

El aumento del precio real de los cigarrillos:

- Contribuye a que las personas que fuman abandonen el consumo
Disminuye la iniciación al consumo de los niños/as y jóvenes (potenciales fumadores)
- Reduce la cantidad de cigarrillos que consumen los consumidores actuales
- Reduce los incentivos para que los ex fumadores recaigan en la adicción
- Disminuye los costos sanitarios por enfermedades atribuibles al tabaco
- Incrementa los ingresos fiscales

Dados los importantes beneficios que la política de incremento de impuestos al tabaco representan para la salud pública y para la economía, la comunidad internacional ha reconocido la necesidad de implementar esta medida en el

Convenio Marco para el Control del Tabaco (CMCT). En este sentido, , establecen que las Partes deben aplicar medidas impositivas dirigidas a la reducción del consumo de tabaco y reconocen que las medidas relacionadas con los precios e impuestos son un medio eficaz para que diversos sectores de la población, en particular los jóvenes y los sectores de menores ingresos, reduzcan el consumo de tabaco.

Además es considerada como una de las herramientas más poderosas para reducir las enfermedades crónicas no transmisibles, como las cardiovasculares, el cáncer y las enfermedades respiratorias crónicas, entre otras.

Impuestos a los cigarrillos en Argentina

Argentina tiene uno de los cigarrillos más accesibles y asequibles del mundo. Es por ello que es una prioridad de salud pública implementar una política de impuestos al tabaco para lograr productos más caros y menos asequibles.

La Argentina tiene una estructura fiscal compleja, con tres impuestos diferentes y un subsidio a la producción que fueron sancionados por distintas leyes en distintos momentos, cada uno tiene una base diferente y hay interacción entre ellos.

En la Argentina existen cuatro impuestos a la producción de cigarrillos:

1. Impuestos Internos (II): 75% sobre el precio de venta aunque descontando impuestos como el IVA, (antes del último aumento de mayo 2016 eran del 60%).
2. Impuesto Adicional de emergencia (IAE): 21% sobre el precio de venta, aunque desde 2001 se mantiene en el 7% a través de sucesivos decretos.
3. Impuesto al Valor Agregado (IVA)
4. Fondo Especial del Tabaco (FET): se compone del 7% del precio total de la venta al público de cada paquete de cigarrillos, más otros adicionales.

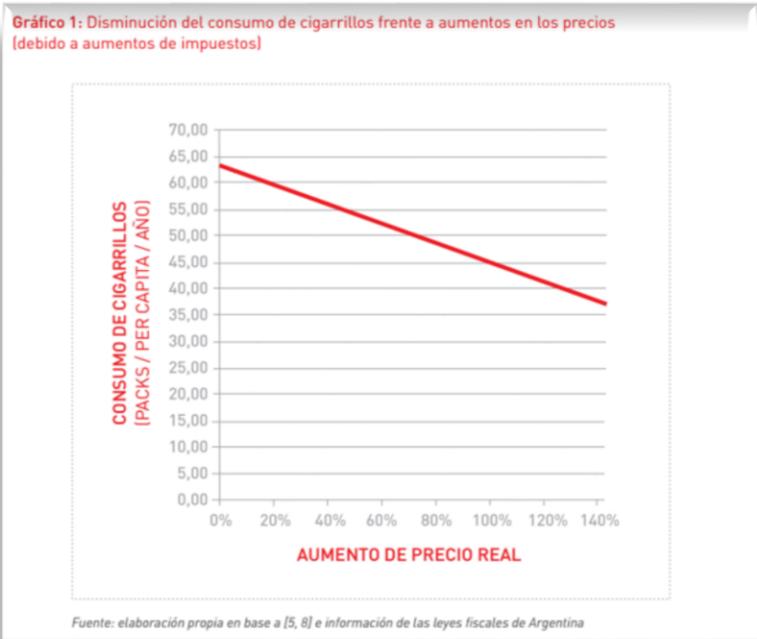
La interacción no es un tema menor dado que el aumento de alguno de ellos implica el descenso de otro y viceversa.

El Fondo Especial del Tabaco aunque es un impuesto, representa en realidad un subsidio a la producción de tabaco y la industria tabacalera.

Además, algunos de estos impuestos son coparticipables (IVA e Impuestos Internos) y otros no como el IAE, que va solo al estado nacional (ANSES) y el FET que solo se distribuye entre las provincias tabacaleras y la industria. Es por ello que aumentar

el IAE genera caídas en la recaudación de los estados provinciales, aumentar los II o el IVA generaría aumentos en la recaudación de todas las provincias.

La elasticidad precio de la demanda de cigarrillos en Argentina es de -0.29: Esto significa que un aumento del precio real de los cigarrillos de un 10%, genera una reducción del consumo del 3%. Como podemos observar en el gráfico siguiente:



La elasticidad ingreso de la demanda de los cigarrillos en Argentina es 0,4. Esto significa que en el caso de aumento del ingreso real de la población en 10%, el consumo de cigarrillos aumenta 4%. Esto se observa en el gráfico siguiente:



Situación actual en Argentina

En mayo de 2016 el gobierno nacional oficializó el aumento de 60% a 75% de la alícuota del impuesto interno a los cigarrillos, y mantuvo la baja del 21% al 7% del gravamen adicional de emergencia sobre el precio de venta al público. Lo hizo a través de las resoluciones 626 y 627 publicadas en el Boletín Oficial, la primera de las cuales fija un aumento de 15 puntos porcentuales en los impuestos internos de los cigarrillos.

Esta medida implicó un incremento en el precio del 60 por ciento. La carga tributaria se incrementó e hizo que el país ascienda varios lugares en el ranking mundial de países con precios altos de cigarrillos.

Ninguno de estos impuestos está asociado directamente con la salud pública. Lo que vaya del último aumento en la recaudación a la salud pública va depender de las decisiones del gobierno nacional y provincial.

Entre estos impuestos, la carga tributaria sobre el sector representa un 80% sobre el precio de venta de los cigarrillos de la empresa líder, según estimación del Ministerio de Hacienda de la Nación. Se trata de un incremento de 10 puntos con respecto a la situación previa, cuando los impuestos representaban un 70% del precio de cada paquete.

Dicho 80% ubica al país en el puesto 16º entre los países que más carga tributaria poseen sobre el precio de cada paquete de cigarrillos, si se lo compara con los datos de 2014 (últimos disponibles) para el resto de los países que recopila la Organización Mundial de la Salud (OMS), también en referencia a la carga sobre la marca más vendida. El aumento generó que el país escalara unas 40 posiciones con respecto a su lugar en 2014, aunque hay países como Israel, el Reino Unido, Finlandia o Francia que tienen una carga mayor.

Los datos que proporcionó el Ministerio no incluyen un cálculo del impuesto sobre los Ingresos Brutos. De acuerdo con la estructura de precios publicada por la compañía tabacalera Nobleza Piccardo representa un 0,92% adicional sobre el precio, lo que ubicaría al país en el puesto once.

Más allá de los impuestos, Argentina sigue teniendo un precio y recaudación por paquete bajos, ya en el país los costos de producción son menores que en otros lugares, entre otras razones porque existen subsidios a la actividad.

El precio promedio de un paquete de 20 cigarrillos de marca Marlboro u otra premium es de U\$S 4,20 de acuerdo con los datos recopilados por la OMS.

Massalin Particulares pasó a costar en el país \$45 ó U\$S 3,11. E valor en dólares del mismo producto es en Chile U\$S 4,61, en Uruguay U\$S 3,79, en México U\$S 2,69; en Brasil U\$S 2,44; en Bolivia U\$S 2,02; en Paraguay U\$S 1,78; y en Colombia U\$S 1,32.

Los efectos de tener cigarrillos caros

La OMS recomienda tener al menos un 70% de impuestos sobre los productos del tabaco, algo que la Argentina pasó a cumplir con el último incremento. No se trata de una medida recaudatoria, sino que se apunta a aumentar el precio para reducir el consumo, algo que es positivo, porque reduce la prevalencia del tabaquismo y la carga de enfermedad y muerte asociadas.

En el país se producen casi 45 mil muertes por año por enfermedades vinculadas con el tabaquismo, y costos en el sistema de salud por \$33 mil millones, que podrían reducirse si cayera el consumo con el incremento de precios.

El precio elevado aumenta el número de personas que deciden dejar de fumar, aumenta las probabilidades de éxito en aquellos que intentan dejar, reduce la cantidad de cigarrillos fumados en aquellos que continúan fumando y reduce el riesgo de inicio en jóvenes y adolescentes, ya que el precio es una gran barrera en este grupo dado su menor poder adquisitivo.

Otro aspecto negativo es la posible creación de un mercado paralelo; aumentando las ventas ilegales.

IMPUESTOS A LAS BEBIDAS ALCOHÓLICAS

La OMS afirma que aumentar el precio de productos que pueden tener un consumo problemático (cigarrillos, bebidas alcohólicas, entre otros) puede reducir su consumo, ya que las personas “son sensibles” a los aumentos en los precios. Por ello, la aplicación o el aumento de impuestos a las bebidas alcohólicas debe ser tomado como una herramienta sanitaria, y no fiscal.

Globalmente, se calcula que el uso nocivo del alcohol causa cada año 2,5 millones de muertes y una proporción considerable de ellas corresponde a personas jóvenes. Las consecuencias del consumo problemático en los adolescentes están asociadas a daño cerebral y déficits neuro-cognitivos, lo que tiene efectos sobre el aprendizaje y desarrollo intelectual. En América, el alcohol representa el primer factor de riesgo y

es responsable por el 5,6% de todos los decesos, en tanto, unos 320.000 jóvenes de entre 15 y 29 años mueren en la región por causas relacionadas con el alcoholismo. El consumo nocivo de bebidas alcohólicas aumenta también la carga de morbilidad relacionada con múltiples enfermedades, tales como la tuberculosis, la infección por VIH/SIDA y el cáncer, y está relacionado con muchos problemas graves de índole social y del desarrollo, en particular, la violencia, el descuido y maltrato de menores y el ausentismo laboral.

Problemática del consumo de alcohol en Argentina

Según la OMS Argentina tiene el segundo consumo de alcohol más alto de Sudamérica. La ingesta de alcohol puro por bebedor es de 16 litros al año, y solo es superado por Perú. El consumo de alcohol comienza a los 13 años.

Se estima que en la Argentina más de 8000 personas mueren cada año por enfermedades vinculadas al consumo problemático de alcohol. Un número considerable de estas muertes están relacionadas a comportamientos de riesgo que comienzan en edades tempranas y están fuertemente vinculadas al entorno social.

La Encuesta Mundial de Salud Escolar (EMSE, 2012) y el Sexto Estudio Nacional sobre Consumo de Sustancias Psicoactivas en estudiantes de enseñanza media (SEDRONAR, 2014), arrojaron los siguientes resultados:

- 7 de cada 10 adolescentes consumieron alcohol alguna vez en la vida.
- La mayoría lo hizo por primera vez antes de los 14 años (75,9%, EMSE 2012) y antes de los 15 años (78,7%, SEDRONAR 2014).
- Según la encuesta del SEDRONAR, el alcohol es la sustancia psicoactiva más consumida por estudiantes de secundaria en todo el país.
- El 50% de los estudiantes consumió alcohol durante el mes previo a la realización de las encuestas, sin diferencias significativas entre varones y mujeres.
- Según la EMSE 2012, entre quienes bebieron en los 30 días previos a la encuesta, el 62,9% refirió haber consumido dos tragos o más el día en que bebió. En la misma encuesta realizada en 2007 este indicador fue de 35,3%, lo que implica que casi se duplicó.
- En la encuesta del SEDRONAR, el 63,4% de los estudiantes refirió haber consumido aunque sea una vez 5 tragos o más en una misma ocasión o salida en

los 15 días previos a la encuesta. La mitad lo hizo o en un boliche o en una fiesta, mientras que casi un 25% consumió en su casa o en la de alguno de sus amigos.

- Según ambas encuestas, casi no hay diferencias en los patrones de consumo de alcohol entre varones y mujeres que se observaba en el pasado, lo que muestra que la brecha entre sexos tiende a reducirse y marca un crecimiento del problema entre las adolescentes.

Si bien las encuestas nacionales no incluyen un análisis de consumo en jóvenes por nivel socioeconómico, un estudio que analizó los factores sociales de riesgo y de protección para el CEEA a partir de los datos de la Encuesta Nacional sobre prevalencias de consumo de sustancias psicoactivas (ENPRECoSP) en 2008 (población de adolescentes de 16 a 24 años) concluyó que existe mayor riesgo de CEEA en adolescentes que presentan dos o más indicadores de necesidades básicas insatisfechas (NBI).

Recomendaciones de la OMS y la OPS

Para reducir la carga de enfermedades no transmisibles asociadas al consumo de alcohol, las principales recomendaciones de la Organización Mundial de la Salud (OMS) y la Organización Panamericana de la Salud (OPS) son:

- Aumentar los precios de las bebidas alcohólicas mediante impuestos para reducir su asequibilidad.
- Establecer una prohibición total de toda forma de publicidad, promoción y patrocinio de bebidas alcohólicas.
- Limitar el acceso al alcohol de los menores de edad.
- Fortalecer la respuesta de los servicios de salud.

De acuerdo a la evidencia científica, estas políticas son las más costo-efectivas para reducir el consumo de alcohol en la población, especialmente en jóvenes.

Ley Nacional de Lucha contra el Alcoholismo N° 24.788

Si bien en nuestro país existe la Ley Nacional 24.788, la misma no es suficiente para un control efectivo del consumo de bebidas alcohólicas en la población adolescente ya que no cumple con los estándares internacionales señalados en el apartado anterior. A pesar de que esta ley establece algunas restricciones a la publicidad (como la prohibición de anuncios en radio y TV durante el horario de protección al

menor), no alcanza a la publicidad en puntos de venta, vía pública, internet, medios gráficos, marketing directo, televisión y radio después de las 22 horas, entre otros. Por otro lado, aunque la normativa prohíbe la venta de alcohol a menores de 18 años, según la EMSE 2012 solo 1 de 4 estudiantes de secundaria refirió que no pudo acceder a bebidas alcohólicas porque se le negó la venta debido a su edad. Como puede verse, a pesar de la normativa vigente, los estudios epidemiológicos dan cuenta del alto acceso para la compra de las bebidas alcohólicas y de la alta exposición a la publicidad de alcohol en adolescentes de la Argentina.

Impuestos en Argentina a las bebidas alcohólicas

En nuestro país, las bebidas alcohólicas tributan muy bajos impuestos. La ley 24.674 establece en su artículo 23 las alícuotas del impuesto interno a estas bebidas:

- 20% las bebidas con más de 10° de graduación alcohólica
- 8% las cervezas

Mientras que el vino y el champagne no tributan impuestos.

Además, no existe una política pública fiscal que busque aumentar los impuestos de las bebidas alcohólicas como un objetivo sanitario.

Conclusiones Impuestos a los cigarrillos y bebidas alcohólicas

En materia de impuestos que protegen la salud humana, en Argentina no existe una política fiscal que controle la verdadera efectividad del impuesto a los cigarrillos y a las bebidas alcohólicas en cuanto a la reducción de su consumo.

Las bebidas alcohólicas tienen un impuesto interno muy bajo y algunas ni siquiera están gravadas, por ende existe un amplio margen para aumentar los impuestos a las bebidas alcohólicas. Aunque no es la única medida que puede tomarse para disminuir su consumo, es indispensable que el gobierno la considere.

Los cigarrillos tienen una estructura de impuestos muy compleja, los mismos se han ido superponiendo a través de distintas leyes y se han ido prorrogando por distintos Decretos del Poder Ejecutivo, que hacen visualizar una clara intención de recaudación a corto plazo. En los últimos años se ha aumentado considerablemente el precio de los cigarrillos; y más allá que dicho aumento siempre disminuye su consumo, el destino de dicha recaudación no es específicamente para paliar las enfermedades derivadas del tabaquismo ni para prevenir dicho consumo.

BIBLIOGRAFÍA

- Pablo Martín Ibañez. *“Fines Extrafiscales de los Tributos”* año 2000.
- Héctor B. Villegas. *“Curso de finanzas, derecho financiero y tributario”* Editorial Depalma, Buenos Aires, 1992.
- Varona Alabern Juan Enrique. *“Extrafiscalidad y dogmática tributaria”*, Editorial Marcial Pons, Madrid, Barcelona, Buenos Aires, 2009.
- DinoJarach. *“Finanzas Públicas y Derecho Tributario”*, 2º edición Abeledo Perrot.
- Marchal Jean. *“Nature et contenu de l'économie financière”* año 1946.
- Guliani Fonrouge. *“Derecho Financiero”* Vol. 1 editorial Depalma.
- Horacio García Corti. *“Derecho Financiero”* Editorial Abelardo Perrot.
- Giannini Aquille Donato. *“Instituciones de Derecho Tributario”*. Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957.
- Merino Collado Mariana. *“Fines Extrafiscales, sus límites constitucionales”* Editorial Porrúa, México 2011.
- Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española (<http://dle.rae.es/>).
- Rodríguez Muñoz José Manuel. *“Los fines ultrafiscales de los tributos y su recepción en la nueva Ley General Tributaria”*. Revista Nueva Fiscalidad N° 3-2004. México.
- Arnaldo R. Antonio. *“Impuestos Ambientales”* Editorial Omar D. Buyatti. Bs As, 2007.
- Brailovsky Antonio Elio. *“Impuestos Ambientales. ¿Pagar para contaminar?”* Revista Voces en el Fénix. Año 2, Número 14, Mayo 2012.
- Joseph Stiglitz. *“Economic of the Public Sector”* Norton & Co. Londres 1988.
- Kozulj Roberto. *“Estrategias para el sector energético y fiscalidad: Un desafío crítico”* Revista Voces en el Fénix. Año 3, Número 13, Abril 2012.
- *“Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe 2014. Hacia una mayor calidad de las Finanzas Públicas”* Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) - Naciones Unidas.
- Rinaldi José María. *“Los impuestos a los combustibles en el Régimen Tributario Argentino”* año 2016.
- Rinaldi José María. *“La doble atadura del Régimen Tributario Argentino”*

- *“Evasión y Equidad en América Latina”*. Documento de Proyecto. Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) - Naciones Unidas. 2010.
- Freire Rubio, María Teresa; Alonso Neira, Miguel Ángel; González-Blanch Roca, Miguel; Blanco Jiménez, Francisco José. *“Introducción a la macroeconomía: teoría y práctica”* ESIC Editorial, 2013.
- González López Isabel. *“Gestión del comercio exterior de la empresa. Manual teórico y práctico”* ESIC Editorial, 2011.
- Osorio Arcila Cristóbal. *“Diccionario de comercio internacional”* ECOE Ediciones, 2006.
- *“¿Por qué se establecen aranceles a la importación de determinados productos?”* Nota web www.ennaranja.com de fecha 31/07/2013
- www.gestiopolis.com
- *“Eliminarán en marzo el arancel del 35% que grava para importación de computadoras”*. Nota diario La Razón de Chivilcoy del 08/11/2016.
- Daniel Zolezzi *“La Corte y la naturaleza jurídica de los derechos de aduana”* Doctrina.
- *“Efecto del aumento de precios de los cigarrillos en el consumo en la argentina”*. Resumen ejecutivo de Investigación: 05-2016: - FIC Argentina.
- *“Impuestos al Tabaco”* - Fundación Interamericana del Corazón Argentina.
- *“¿La Argentina está entre los diez países del mundo con mayor carga impositiva sobre los cigarrillos?”*. Nota Página Web Chequeado de fecha: 05/05/2016.
- *“Las tabacaleras lanzan nuevas estrategias comerciales a costa de la salud”*. Nota diario lprofesional on-line de 03/11/2016.
- *“Cómo bajar el consumo de alcohol”* Revista La Gaceta - de fecha: 15/08/2016.
- *“Con impuestos buscan que los jóvenes reduzcan el consumo de bebidas alcohólicas”*. Nota página web El Día: De fecha: 12-08-2016.
- *“Consumo problemático de alcohol de adolescentes de la Argentina: Un grave problema de salud pública”*. Documento Informativo FIC Argentina. Agosto 2016.