

La Tarifa por utilización de Aguas Subterráneas en Lima y Callao y la Tributación Ambiental

Luis Hernández Berenguel*

El presente trabajo aborda, en primer término, la regulación de la tarifa por uso de aguas subterráneas establecida por el Decreto Legislativo N° 148, además de algunas cuestiones centrales sobre la naturaleza de dicha tarifa, temas que motivaron discusiones importantes. En segundo lugar, el autor trata de una manera muy esquemática la vinculación entre política fiscal y medio ambiente. Finalmente, el artículo se propone encontrar la relación de dicha tarifa con la tributación ambiental.

I. TARIFA DE AGUAS SUBTERRÁNEAS DENTRO DE LAS PROVINCIAS DE LIMA Y CONSTITUCIONAL DEL CALLAO

1. Creación de la Tarifa

Mediante Ley N° 23230, promulgada el 15 de diciembre de 1980, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 188° de la Constitución Política de 1979, hoy derogada, el Congreso de la República delegó en el Poder Ejecutivo la facultad de expedir decretos legislativos sobre materia tributaria.

En uso de dicha delegación, se promulgó y publicó el Decreto Legislativo N° 148 que en su Segundo Considerando señala que «(...) para asegurar el suministro de agua para Lima Metropolitana, se han reservado las aguas subterráneas de los acuíferos de las provincias de Lima y Constitucional del Callao, en favor de la Empresa de Saneamiento de Lima por lo que para completar dicha medida es necesario encargarle la distribución, manejo y control de dichas aguas y asignarle financiamiento a través de la percepción de la Tarifa de Uso de Agua».

El citado Decreto Legislativo consta de cuatro (4) artículos.

El primero de dichos artículos establece que las tarifas¹ de aguas subterráneas con fines poblacionales e industriales, en la circunscripción comprendida dentro de las provincias antes citadas, serán aprobadas por Decreto Supremo. Le asigna a dichas tarifas la calidad de «recurso tributario», estableciendo que el mismo sería administrado y laborado por la Empresa de Saneamiento de Lima —en adelante, SEDAPAL—, constituyendo ingresos propios de ésta.

En el artículo 2° se le encarga a SEDAPAL, dentro del área ya citada, «(...) la distribución, manejo y control de las aguas subterráneas con fines poblacionales e industriales ya otorgados y las que se otorguen en el futuro y de imponer las sanciones que prevé la legislación de aguas por transgresiones de la misma.»

En su artículo tercero, el Decreto Legislativo N° 148 establece que las resoluciones de primera instancia que expida el Gerente de SEDAPAL que sean apeladas, serán resueltas en segunda instancia por el Directorio de dicha empresa, y en última instancia por el Tribunal Fiscal «con arreglo al Código Tributario».

Finalmente el artículo cuarto deroga o modifica en su caso las disposiciones que se opongan al Decreto Legislativo N° 148.

2. Reglamentación de la Tarifa

Por Decreto Supremo N° 008-82-VI de 16 de febrero de 1982 se procedió a aprobar la tarifa por la utilización de las aguas subterráneas en los acuíferos de las provincias de Lima y Constitucional del Callao, estableciéndola en un monto equivalente al 20% de las tarifas de agua que para estos fines SEDAPAL tenga establecidas para los servicios de agua conectados al sistema que administra, calculándose por metro cúbico de agua consumida y medida cada mes, para lo cual SEDAPAL instalaría medidores en los pozos tubulares que se exploten.

En tanto SEDAPAL no instalara dichos medidores, los obligados al pago lo harían efectivo de acuerdo con la evaluación de los consumos que le sean imputables, determinados por la propia SEDAPAL o de

* Abogado especialista en Derecho Tributario. Socio del Estudio Hernández y Cía.

1 Al efecto la norma utiliza el plural. El reglamento utiliza el singular, lo que nos parece más apropiado.

acuerdo con la declaración jurada que presenten los usuarios sobre el promedio de consumo mensual.

La cobranza sería efectuada por SEDAPAL emitiendo los correspondientes recibos conjuntamente con la facturación ordinaria por tarifas de los servicios que presta, entrando en vigencia, la nueva tarifa, a partir del 1 de febrero de 1982.

Finalmente, el Decreto Supremo exoneraba del pago de la tarifa la explotación de pozos tubulares para abastecimiento poblacional que comporte la distribución de agua a través de conexiones domiciliarias o de surtidores públicos.

3. Naturaleza de la Tarifa

La delegación otorgada mediante Ley N° 23230 al Poder Ejecutivo se dio por 180 días para derogar o modificar la legislación expedida a partir del 3 de octubre de 1968 sobre las siguientes materias: «Códigos Penales y de Justicia Militar, Código de Procedimientos Civiles y Penales, Código Tributario, Código de Comercio, Código Sanitario, Ley General de Minería, Ley de Sociedades Mercantiles, Decretos Leyes sobre organización, competencia y funcionamiento de la Presidencia de la República, Primer Ministro y los Ministerios, así como el Decreto Ley N° 18876, y el correspondiente al SINADI, y los que legislen sobre las Instituciones, Organismos Descentralizados y Empresas Públicas dependientes de esos sectores, excepto las Instituciones a las que la Constitución ha dado carácter autónomo; y las comprendidas dentro de la Décima Disposición General y Transitoria de la Constitución Política del Perú».

También se le autorizó al Poder Ejecutivo para dictar los decretos legislativos respecto a la Ley General de Endeudamiento Público Externo, Legislación Tributaria y perfeccionamiento de la Ley General de Cooperativas N° 15260, dando cuenta al Congreso; así como, aunque sólo por el término de 90 días, para dictar los decretos legislativos respecto de las Leyes Orgánicas de Municipalidades, del Ministerio Público y de los Consejos de la Magistratura, previa revisión de la Comisión Permanente del Congreso.

La doctrina tiene establecido que los cobros que efectúe el Estado por permitir el uso o explotación de bienes públicos, no califican como tributos –es decir, como un ingreso derivado– sino más bien como un ingreso público originario. Sin embargo, nuestro Código Tributario, a partir del 1 de abril de 1992, incluyó mediante el Decreto Legislativo N° 769 la clasificación tripartita de tributos en impuestos, contribuciones y tasas, y a los derechos como un tipo de tasas, comprendiendo entre los derechos lo que se

cobra por el uso o aprovechamiento de bienes públicos².

La inclusión en el Código Tributario de una norma semejante constituyó un punto central de discusión si la tarifa por el uso de aguas subterráneas en las provincias de Lima y Constitucional del Callao debía ser calificada como recurso patrimonial y, por lo tanto, originario, o más bien como recurso tributario. A su vez, surgían otras dos cuestiones a dilucidar. A saber, si el legislador puede indistintamente calificar un recurso patrimonial como tributo, caso en el cual necesariamente convertía a dicho recurso en uno de naturaleza tributaria, y si además era posible que un derecho calificara como tasa, y en consecuencia como tributo, de no mediar la prestación de un servicio público individualizado en el contribuyente, en especial a partir de la incorporación en el Código Tributario, mediante el Decreto Legislativo N° 769, de tal prestación como una condición para que determinado ingreso sea calificado como «tasa» y, por ello, como tributo.

Tanto la Administración Tributaria, como el Tribunal Fiscal y el Poder Judicial han aceptado, sin discusión alguna, que la tarifa por aguas subterráneas es un tributo, basándose simplemente en el hecho que el Decreto Legislativo N° 148 que la estableció le ha otorgado tal condición en su artículo primero.

En consecuencia, se ha aceptado que la simple referencia legal a que un determinado ingreso constituye un recurso tributario, basta para que efectivamente tenga la calidad de tributo.

De otro lado, era posible apreciar que las empresas que venían utilizando aguas subterráneas no habían recibido servicio alguno por parte del Estado ni éste, a través de SEDAPAL, había instalado medidores en los pozos tubulares que se explotaban, como lo exigía el Decreto Supremo N° 008-82-VI, de forma tal

«La doctrina tiene establecido que los cobros que efectúe el Estado por permitir el uso o explotación de bienes públicos no califican como tributos, sino más bien como un ingreso público originario»

2 Nótese que cuando se establece la tarifa por uso de aguas subterráneas mediante el Decreto Legislativo N° 148 y cuando dicha tarifa entra en vigencia, aún nuestro Código Tributario no había incorporado la clasificación tripartita de tributos y no había incluido específicamente entre los tributos a los derechos por el uso o aprovechamiento de bienes públicos.

que resultaba discutible afirmar que la tarifa por utilización de aguas subterráneas calificara, una vez vigente el Decreto Legislativo N° 769, como un derecho y éste como un tipo de la especie tributaria «tasas», pues no había servicio alguno y menos un servicio público individualizable en el explotador de las aguas. Salvo que se considerara que el servicio justamente consiste en permitir la utilización de las aguas subterráneas y que ello califica como un servicio público³.

No está demás señalar que al amparo de las facultades delegadas hubiera resultado sumamente discutible que el Poder Ejecutivo estaba autorizado para establecer una tarifa por el uso de aguas subterráneas que no tuviera la condición de tributo. Siendo ello así, la calificación de «recurso tributario» contenida en el Decreto Legislativo N° 148 que se le otorga a la tarifa por uso o utilización de aguas subterráneas, no habría resultado más que de la convicción por parte del Poder Ejecutivo de la necesidad de crear dicha tarifa y de la imposibilidad de hacerlo a través de un decreto legislativo a no ser que éste la calificara como tributo.

De manera que, en rigor, para establecer la tarifa por utilización de aguas subterráneas en los acuíferos de la provincia de Lima y Constitucional del Callao, el Poder Ejecutivo se vio obligado a calificar dicha tarifa como tributo, pues sí tenía facultades, en virtud de la delegación, para modificar la legislación tributaria.

Como se ha apreciado, la calificación como tributo de la tarifa por uso de aguas subterráneas a que se refiere el Decreto Legislativo N° 148, surge fundamentalmente del artículo 1° del referido dispositivo legal en cuanto éste la menciona como un «recurso tributario». Empero, el Decreto Legislativo N° 148 no estableció si tal recurso constituía un impuesto o una tasa.

El Código Tributario vigente en el año 1981 aún no definía los impuestos como aquellos tributos cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa a favor del contribuyente por parte del Estado, ni conceptuaba las tasas como el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva por el Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente. Tampoco establecía que no podía calificar como tasa el pago que se recibe por un servicio de origen contractual.

También en el transcurso del tiempo hubo discusiones respecto a si la tarifa por utilización de aguas subterráneas constituía un impuesto o una tasa, más aún cuando ya estaba vigente el Decreto Legislativo N° 769. Si tenía la condición de un impuesto, habría quedado derogado por el primer y segundo párrafos

del artículo 2° del Decreto Ley N° 25988 que estableció la racionalización del sistema tributario nacional y que entró en vigencia el 25 de diciembre de 1992 – esto es, con posterioridad a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 769-. En efecto, en el artículo 2° de dicho Decreto Ley se establece qué tributos componen el sistema tributario nacional –no incluyendo en la relación a la tarifa- y deroga todos los demás tributos, cualquiera sea su denominación o destino, diferentes a los expresamente señalados en el primer párrafo de dicho artículo.

Sin embargo, el tercer y último párrafo del artículo 2° del Decreto Ley N° 25988 señaló expresamente lo siguiente: «Los derechos correspondientes a la explotación de recursos naturales, concesiones u otros similares se rigen por las normas legales pertinentes».

Entre otros dispositivos, el artículo 4° del Decreto Ley N° 25988 obligó a las entidades de la Administración Pública de todo nivel, a las empresas de propiedad directa o indirecta del Estado y a las empresas privadas que prestaran servicios públicos, así como a las universidades públicas y privadas, a eliminar todo tipo de cobros por servicios que no prestan efectivamente o que no tienen una justificación técnica. A su vez, el primer párrafo del artículo 7° de dicho decreto ley obligó a que el rendimiento de las tasas no tuviera un destino ajeno al de cubrir el costo de las obras o servicios que constituyen el presupuesto de la obligación. El artículo 11° del mismo texto legal reiteró la prohibición de las entidades y empresas mencionadas en el artículo 4° de efectuar cobros de tasas, derechos y tarifas por servicios que no prestaran efectivamente, por lo que en el caso concreto de la utilización de aguas subterráneas la tarifa sólo podía calificar como recurso tributario de la subespecie «tasas» y del tipo «derechos» en tanto se considerara que el servicio por el cual dicha tarifa se cobraba consistía justamente en permitir la utilización de las referidas aguas.

Dentro de este orden de ideas, si la tarifa era un impuesto, habría quedado derogada y en tal caso, cuando posteriormente el Decreto Supremo N° 025-93-PRES expresa que «(...) es conveniente reiterar la vigencia tarifaria establecida por el Decreto Legislativo N° 148», para en su artículo 3° señalar que «SEDAPAL continuará administrando las tarifas de aguas subterráneas a que se refiere el Decreto Legislativo N° 148, de fecha 12 de junio de 1981», vulneraba abiertamente las disposiciones del Decreto Ley N° 25988. Constituyendo norma de inferior jerarquía; por ende, prevalecía lo dispuesto en el citado decreto ley.

En cambio, de constituir la tarifa una tasa, del tipo «derecho», habría continuado vigente y, por lo tanto, la referencia contenida en el Decreto Supremo N°

3 Es preciso hacer notar que entre el 1 de febrero de 1982, fecha de entrada en vigencia de la tarifa por utilización de aguas subterráneas, y el 31 de marzo de 1992 no había en el Código Tributario ni en algún dispositivo legal, una norma que definiera lo que se entiende por «tasa» ni que calificara los derechos como un tipo de «tasa» y a su vez los definiera.

025-93-PRES, en cuanto a que SEDAPAL continuaría administrando dicha tarifa, resultaba plenamente legal.

El Tribunal Fiscal ha establecido que la tarifa por uso de aguas subterráneas establecida por el Decreto Legislativo N° 148⁴ constituye una tasa del tipo «derecho» y por lo tanto se mantuvo vigente. Así, podemos citar la Resolución del Tribunal Fiscal N° 796-1-99 que, basándose en la definición de tributo que GERALDO ATALIBA menciona en su obra «La Hipótesis de Incidencia Tributaria», no solamente califica como tributo el otorgamiento del derecho de uso de aguas subterráneas, sino que adicionalmente lo califica como una tasa –concretamente, como un derecho por el uso o aprovechamiento de un bien público como es el agua subterránea-. En la referida resolución el Tribunal Fiscal señala «(...) que si bien doctrinariamente los ingresos que el Estado percibe por el uso de bienes de dominio público constituyen dentro de la clasificación de los recursos públicos, recursos patrimoniales distintos a los tributarios, tal legislación no ha sido adoptada por nuestro legislador quien por el contrario optó por incluirlos dentro de este último grupo», «(...) no pudiéndose exigir en este caso que su rendimiento estará destinado a cubrir el servicio prestado». En otras palabras, admite que la doctrina trata a estos recursos como patrimoniales –es decir, no tributarios– pero luego señala que son tributos –acogiendo la posición doctrinariamente discrepante del profesor Ataliba y la opción seguida por la legislación peruana–.

Continúa el Tribunal Fiscal señalando que al haberse clasificado la tarifa materia de análisis como un derecho pagado por el aprovechamiento de bienes públicos, como son los recursos naturales, ello a partir de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 769, no fue derogado por el Decreto Ley N° 25988.

Interpuesta la correspondiente demanda contencioso administrativa a raíz de haberse expedido y notificado la Resolución del Tribunal Fiscal N° 796-1-99, la Sala Civil Permanente de la Corte Suprema de la República resolvió en primera instancia, con fecha 26 de abril de 2002, estableciendo que SEDAPAL no cobraba la tarifa de uso de agua en virtud de una «(...) actuación estatal que se pueda individualizar en beneficio del propio contribuyente, lo que se evidencia al ser dicha extracción una actividad estrictamente particular (a través de los pozos construidos y operados por un particular) y no estatal, lo que determina que su naturaleza jurídica se ajuste a la de-

finición legal del tributo denominado impuesto». En tal virtud, la Sala Civil Permanente resolvió declarar INEFICAZ la Resolución del Tribunal Fiscal N° 796-1-99, ordenando a SEDAPAL dejar sin efecto los recibos puestos en cobranza.

Apelada dicha resolución por la parte demandada, la Sala Constitucional y Social de la Corte Suprema de la República, con fecha 25 de junio de 2003, pronunciándose en segunda y última instancia revocó la resolución de la Sala Civil Permanente y confirmó la plena vigencia de la tarifa de uso de aguas subterráneas por no constituir un impuesto sino un derecho del rubro tasa cuyo hecho generador está dado por el uso o aprovechamiento de bienes públicos, teniendo los recursos provenientes de la tarifa una finalidad específica como es la de servir de financiamiento para asegurar el suministro de agua para Lima Metropolitana.

II. POLÍTICA FISCAL Y MEDIO AMBIENTE

Fundamentalmente se ha acudido a fuentes bibliográficas constituidas por publicaciones de la CEPAL (Comisión Económica para América Latina y el Caribe) y, en especial, las bases para una agenda común publicadas por dicha Comisión en el año 2005⁵. También el presente trabajo ha tomado algunas referencias consignadas por Raffaele PERRONE⁶.

1. Evolución

Inicialmente los países recurrieron a normas que tenían por objeto limitar, controlar y, a veces, prohibir las actividades contaminadoras del medio ambiente. Al establecer límites y controles sobre dichas actividades, los Estados intervenían tanto en el ámbito estatal como en el ámbito local.

Posteriormente, se recurrió a tarifas aplicadas a los usuarios de recursos naturales y a tasas que representarían la retribución por servicios específicos como por ejemplo el tratamiento de residuos sólidos, así como al otorgamiento de subsidios. Recientemente se ha procedido a la creación de impuestos ambientales, los que en mayor medida existen en los países más desarrollados, siendo estos países al mismo tiempo los que más contaminan el medio ambiente. Destacan entre los impuestos ambientales los que gravan la energía.

Se asiste hoy en día al uso de una serie de instrumentos económicos en la cuestión ambiental, que

4 El Tribunal Fiscal se pronunció sobre la tarifa que SEDAPAL pretendía cobrar por períodos en que ya estaba vigente el Decreto Legislativo N° 769. ¿Hubiera resuelto de modo diferente si se estuviera discutiendo el cobro de la tarifa por períodos anteriores a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 769, cuando nuestro Código Tributario no definía los «derechos» como tipo del tributo «tasas»? ¿Qué argumentos hubiera utilizado de haber resuelto en el mismo sentido que la resolución N° 796-1-99 por cobros anteriores a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 769

5 «Política Fiscal y Medio Ambiente. Bases para una agenda común», Editada por Jean Acuatella y Alicia Bárcena para CEPAL, Santiago de Chile, diciembre de 2005.

6 PERRONE CAPANO, Raffaele. «La imposición y el ambiente» en «Tratado de Derecho Tributario» dirigido por Andrea Amatucci, Editorial Temis S.A., Bogotá 2001, Tomo Primero, p. 421 a 540.

en algunos casos actúan como incentivos, traducidos o no en beneficios fiscales y en exenciones básicamente de tributos del tipo de impuestos al valor agregado.

2. Tributos ambientales: Concepto

PERRONE⁷ señala que para la Comisión Europea una tasa o un impuesto deben ser categorizados como tributos ambientales siempre que el hecho imponible esté constituido por una unidad física sobre la cual se tenga la certeza científica de que su consumo, o su liberación en el ambiente, surtan efectos negativos para el ecosistema. Es decir, debe haber una relación causal entre la unidad física que determina un daño o un específico deterioro ambiental, y la base imponible del tributo que debe comprender o de algún modo incidir sobre tal unidad física.

3. Objetivo de los impuestos ambientales

La CEPAL⁸ considera que los impuestos ambientales tienen por objetivo:

- a) Internalizar el costo social de actividades económicas que conllevan impactos ambientales, estableciendo así una estructura de incentivos que busca reducir a través del sistema de precios los daños ambientales. En el punto 4 siguiente nos referiremos a este tipo de impuestos ambientales.
- b) Aumentar la recaudación gravando el uso de recursos naturales, lo que también se logra mediante la aplicación de tasas y tarifas por dicho uso. Nos referiremos a estos impuestos en el punto 5 de este rubro.
- c) Gravar la explotación de recursos naturales pero para inducir una utilización de éstos que esté de acuerdo con los objetivos nacionales de desarrollo sostenible y con la gestión ambiental. Se tratará sobre este tercer tipo de impuestos ambientales en el punto 7 del rubro II de este trabajo.

4. Impuestos ambientales que persiguen internalizar el costo social de actividades económicas contaminantes

Fue el economista A. C. PIGOU quien inicialmente desarrolló la idea de trasladar el costo de los daños ambientales ocasionados por actividades contaminantes, a quienes desarrollaran dichas actividades, por la vía de obligar a éstos al pago de impuestos equivalentes al valor del daño ocasionado en el medio ambiente, aplicando el principio según el cual «el que contamina paga».

Normalmente, de no existir impuestos como los mencionados en el párrafo precedente, los contribuyen-

«En el caso concreto de la utilización de aguas subterráneas la tarifa sólo podía calificar como recurso tributario de la subespecie «tasas» y del tipo «derechos» en tanto se considerara que el servicio por el cual dicha tarifa se cobraba consistía justamente en permitir la utilización de las referidas aguas»

tes que desarrollan actividades contaminantes del medio ambiente y afectan al bienestar social, no estarían asumiendo el costo que implicará reparar dichos daños. La inexistencia de dichos impuestos determina que los referidos daños sean asumidos por el Estado y, consecuentemente, por todos los contribuyentes, incluyendo aquellos que no realizan actividades contaminantes. Al crearse impuestos del tipo de los que propiciaba Pigou, la reparación del daño va a constituir un costo del contribuyente cuya actividad contamina el ambiente y, por ende, el costo de sus productos o servicios se verá incrementado, influyendo todo ello en el sistema de precios, pero ocasionando al mismo tiempo que el Estado proceda a reparar los daños producidos aplicando al efecto los ingresos obtenidos por la aplicación de los impuestos ambientales.

Con el nombre de «externalidades ambientales» se conoce a los daños que en el medio ambiente producen las actividades económicas contaminantes. La creación de los impuestos a que nos estamos refiriendo persigue internalizar dichos daños por la vía de obligar a que su reparación constituya un costo de quienes contaminan.

De manera que el efecto inmediato del impuesto ambiental es que el Estado no asuma el costo de reparación del daño ambiental causado. Se busca un efecto mediato, que es el de persuadir a los contribuyentes del impuesto ambiental, a reducir al máximo los daños, por ejemplo adquiriendo tecnologías más avanzadas. En buena cuenta, se persigue la eliminación paulatina de los daños ambientales y consecuentemente, la eliminación progresiva de los impuestos ambientales.

El consumo de energía es considerado como uno de los factores de mayor contaminación. Los product-

7 PERRONE CAPANO, Raffaele., Ob.cit., p. 468.

8 Ver la publicación mencionada en el pie de página 1.

res de energía no son sus principales consumidores. Si un país consumidor de energía establece un impuesto ambiental que grave la energía, el íntegro de la recaudación obtenida será utilizada por el país que creó el impuesto.

Siendo así que el consumo de energía produce daños que afectan a todos los países por igual debido a que la concentración de gases invernadero aumenta en la atmósfera, lo ideal sería que la Comunidad Mundial compartiera globalmente la recaudación de los impuestos que gravan la energía establecidos por los países consumidores, y que por lo tanto no sean solamente éstos los que se aprovechen de la totalidad de lo recaudado.

5. Impuestos creados con fines recaudatorios

Justamente los impuestos que gravan la energía son de los que mayor contribuyen a la recaudación total, tomando en cuenta al efecto solamente los impuestos que han sido creados con fines esencialmente recaudatorios.

Resulta evidente que si el objetivo de tales impuestos es fundamentalmente uno de recaudación, excluyen de su finalidad inmediata la internalización del costo de las emisiones contaminantes por parte de quienes desarrollan actividades productoras de daños ambientales.

6. El concepto de «doble dividendo»

La creación de impuestos ambientales que no solamente tengan como efecto inmediato que el Estado no asuma el costo de la reparación de los daños ambientales causados, sino que además busquen la reducción de dichos daños, produciría un «doble beneficio» –CEPAL lo llama «doble dividendo»–, siempre que generen una alta recaudación.

Si dichos impuestos logran una gran recaudación, podrían a juicio de la doctrina provocar la eliminación de impuestos antitécnicos. Entre estos impuestos antitécnicos están aquellos que gravan la remuneración bruta de los trabajadores o, por referirnos a un caso que actualmente ocurre en nuestro país, el Impuesto a las Transacciones Financieras que en muchísimos casos no grava verdaderas manifestaciones de capacidad contributiva. Este sería un «primer beneficio».

Pero adicionalmente si se logra el ideal perseguido por tales impuestos, que es la eliminación progresiva de los daños ambientales, se generaría un «segundo beneficio» –este, a favor de toda la colectividad–.

Es decir, el primer beneficio resulta a favor de los contribuyentes gravados con el impuesto ambiental, por la vía de la desaparición de impuestos antitécni-

cos, en tanto que el segundo beneficio redundaría a favor de toda la colectividad, pues consiste en la reducción de los daños ambientales.

7. Impuestos por el uso de recursos naturales

Aún en el caso que los recursos naturales sean inagotables, su uso debería estar condicionado al pago de un precio que verdaderamente tenga en cuenta su valor, y además a una regulación adecuada que impida su derroche.

En tal sentido, para lograr una mejor explotación de los recursos naturales una opción es la creación de impuestos ambientales que gravan su uso. Sigue siendo frecuente la subvaloración del recurso «agua», pues se viene constatando que en la generalidad de los países el precio que se paga por la utilización del agua no refleja el valor real de dicho recurso ni tampoco las externalidades negativas que su despilfarro o mal uso genera. En ese sentido, se considera que una fuente potencial de recaudación ambiental consiste en el aumento de las tarifas por el uso del agua.

Nótese que en este caso, además de impuestos, se está hablando de tarifas o derechos por el uso de recursos naturales. En esta misma línea se colocan aquellos derechos que se pagan por autorizaciones y permisos para la explotación de diversos tipos de recursos naturales.

Podría constituir una infracción de tipo ambiental introducir sustancias en los cuerpos de agua que modifiquen de alguna manera su calidad o que, en general, produzcan efectos nocivos para la salud de las personas o en el ambiente. Esta infracción debería estar sancionada con multas, que en tal sentido tendrían la naturaleza de ingresos ambientales.

Como ya se ha señalado anteriormente, en general se considera que la aplicación de impuestos por el uso de energía es probablemente la posibilidad más ventajosa de tributación ambiental. Una de las ventajas de ese tipo de tributación está relacionada con las escasas fuentes de suministro de energía existentes en cada país. Sin embargo, es preciso reiterar que aún cuando fuera muy alta la recaudación resultante de impuestos que gravan la energía, y en general la proveniente de otros tributos ambientales, ello no descarta la aplicación de medidas adicionales en resguardo del medio ambiente.

De todas las posibilidades de tributación ambiental, la aplicación de impuestos por el uso de energía es quizá la más promisoría porque: a) se relaciona con una amplia variedad de problemas ambientales; b) la mayor parte de la energía mundial se deriva de combustibles fósiles, cuyas fuentes

«Se considera que la aplicación de impuestos por el uso de energía es probablemente la posibilidad más ventajosa de tributación ambiental»

de suministro en cualquier país son relativamente escasas; c) la relación entre el uso de las principales clases de combustibles fósiles y la contaminación que esto genera es estable y predecible; d) los combustibles fósiles pueden constituir una extensa base imponible que se irá expandiendo a medida que aumenten los ingresos.

Pero, como ya se ha dicho, no sería suficiente gravar la energía con impuestos ambientales. Puede haber medidas adicionales –por ejemplo, con respecto al funcionamiento de los vehículos–.

PERRONE⁹ menciona que Schmeller propuso un impuesto sobre energía, en virtud del cual el coste de los servicios generales del Estado, dividido por los kilovatios de energía consumidos, determina la contribución de cada contribuyente al gasto público en razón de las distintas fuentes de energía utilizadas a lo largo de un año.

Añade PERRONE que los impuestos sobre la energía han asumido una notable relevancia en el marco de los sistemas fiscales contemporáneos por la simplicidad de gestión si se trata de impuestos de fabricación o sobre los consumos de energía, su fácil recaudación y su elevada resistencia a la evasión, por lo que constituyen un elemento central de los modernos sistemas tributarios, que sin desequilibrar las finanzas públicas podrían inclusive desplazar una cuota significativa de los ingresos de los impuestos sobre los salarios y las contribuciones sociales, hacia formas de imposición ecológica que tengan como fase de referencia la utilización del factor energía, y que estén relacionados con objetivos de tutela ambiental, citando como ejemplos la tributación diferenciada de los combustibles para la calefacción doméstica con el fin de incentivar la difusión de los que sean menos contaminantes; el otorgamiento de incentivos fiscales a las inversiones en el sector del aislamiento térmico de las viviendas y en la fabricación de instalaciones térmicas con bombas de calor por acumulación de energía; y la utilización de alícuotas elevadas sobre los carburantes que utilizan los automóviles.

El aumento de los impuestos sobre la energía con alícuotas diferenciadas favorecería el desarrollo de nuevas tecnologías en los sectores del refinamiento de las fuentes energéticas y de la contención de las

emisiones así como una cierta preferencia de los consumidores por las menos contaminantes, mientras que el efecto del precio incentivaría el desarrollo de tecnologías dirigidas al ahorro energético y a la contención de los consumos.

Asimismo, para PERRONE habría que combinar el establecimiento del impuesto sobre la energía con una disminución del Impuesto a la Renta, con lo que se lograría una simplificación estructural de este último mediante la eliminación de regímenes especiales y sustitutivos y de todo incentivo a comportamientos elusivos así como la regulación de la progresividad que hoy incide de manera excesiva en las rentas medias.

8. Cuestiones básicas a tener en cuenta en la creación de impuestos ambientales

Hay tres cuestiones fundamentales en la regulación de un impuesto ambiental.

En primer lugar, la seguridad de poder controlar las emisiones contaminantes a fin de determinar hasta donde llega la responsabilidad de cada contribuyente.

En segundo lugar, en la determinación de la base imponible verificar el grado de la relación entre la actividad gravada y el problema ambiental en cuestión.

En tercer lugar, la tasa o alícuota del impuesto debe ser fijada en función de los costos generados por el problema ambiental que se desea superar.

9. Instrumentos económicos-financieros adoptados en el campo ambiental

En relación con la defensa del medio ambiente los países vienen utilizando diversos instrumentos económicos-financieros, a manera de incentivos –por ejemplo, para inducir a la adquisición de innovaciones tecnológicas–, mediante el otorgamiento de facilidades crediticias o de incentivos y beneficios fiscales –incentivos tributarios por la vía de beneficios fiscales en relación con el Impuesto a la Renta para favorecer la inversión en reforestación, o la concesión de créditos contra dicho impuesto; o exoneraciones de tributos, del tipo de impuestos al valor agregado, a la importación o adquisición de bienes–, así como aplicando impuestos específicos que obliguen a internalizar el costo de reparación de los daños ambientales, o vendiendo derechos de contaminación, entre otros muchos.

10. Subsidios

A veces los subsidios resultan contradictorios y opuestos a una adecuada política fiscal. Es lo que en ciertos casos ha ocurrido con los subsidios a la agricultura, provocando la sobreexplotación agrícola de la tierra, el uso excesivo de pesticidas y fertilizantes, la degradación del suelo, etc.

III. LA TARIFA Y EL MEDIO AMBIENTE

De la parte considerativa del Decreto Legislativo N° 148 se desprende claramente que la finalidad de la tarifa por la utilización de aguas subterráneas consiste en asegurar el suministro de agua para Lima Metropolitana, mediante la reserva de las aguas subterráneas de los acuíferos de las provincias de Lima y Constitucional del Callao.

Concordantemente con dicha finalidad, se le encarga a SEDAPAL «la distribución, manejo y control de dichas aguas» y para permitirle cumplir con tales encargos se le otorga una financiación a través de los ingresos que se obtengan por el cobro de la tarifa que el decreto legislativo citado establece.

Siendo ello así, y habida cuenta de la calificación de la tarifa como «recurso tributario», es evidente que su establecimiento está plenamente relacionado con el tipo de medidas que se adoptan para lograr que la explotación de recursos naturales –en este caso, las aguas subterráneas- alcance un nivel óptimo, y en ese sentido encaja dentro del concepto amplio de «tributo ambiental».

Se puede discutir, sin embargo, si esta tarifa retribuye adecuadamente o no la utilización de este recurso y, por lo tanto, si se le ha dado o no a través de ella el valor que corresponde al referido recurso natural.

Tema aparte, por supuesto, es el relativo a si es conveniente desviarse de la doctrina, como ocurre en nuestro derecho positivo al calificar como tributo –del tipo «derecho» de la subespecie «tasa»- a la tarifa por utilización de aguas subterráneas.

La creación por el Decreto Legislativo N° 148 de la tarifa de aguas subterráneas ciertamente responde a la necesidad compartida por los Estados de regular un uso sostenible del agua que permita un equilibrio entre la demanda existente y previsible y la disponibilidad del recurso en el tiempo, garantizando, por una parte, el mantenimiento de los caudales ecológicos y la calidad del agua necesaria para el funcionamiento de los eco sistemas acuáticos, como recientemente lo ha definido la actual Comisión Agraria del Congreso de la República en un predictamen recaído en varios proyectos de ley cuyo objetivo es que se apruebe la Ley General de Recursos Hídricos, e induciendo, por otra parte, a una utilización del recurso «agua» que esté de acuerdo con los objetivos nacionales de desarrollo sostenible y con la gestión ambiental. CA