

Principales aspectos legales del Impuesto Verde a las Fuentes Fijas

El llamado “Impuesto Verde” a las emisiones de fuentes fijas está contenido en el artículo 8º de la Ley Nº 20.780 de 2014, que establece la reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario.

El Mensaje presidencial de esta ley señala que el uso de combustibles fósiles en la industria genera efectos negativos sobre el medioambiente y la salud de las personas, por lo que se establece este impuesto, al tiempo que se estimula el cambio hacia tecnologías limpias.

Este impuesto es anual, a beneficio fiscal, aplicado sobre contaminación efectiva de emisiones al aire de material particulado (MP), óxidos de nitrógeno (NOx), dióxido de azufre (SO₂) y dióxido de carbono (CO₂), producidas por establecimientos cuyas fuentes fijas, conformadas por calderas y/ o turbinas, individualmente o en su conjunto sumen, una potencia térmica mayor o igual a 50 MWt (megavatios térmicos).

La Ley no define “establecimientos” pero el Ministerio del Medio Ambiente debe determinar anualmente, mediante decreto supremo, los establecimientos afectos al impuesto. Además, el Servicio de Impuestos Internos lo ha definido administrativamente.

El Ministerio del Medio Ambiente también debe fijar mediante Reglamento, la metodología de

cálculo del impuesto y el proceso administrativo de determinación de los establecimientos afectos al impuesto.

Solo en el caso de emisiones de dióxido de carbono, el impuesto no se aplica a las fuentes fijas que operen en base a medios de generación renovable no convencional cuya fuente de energía primaria sea la energía biomasa.

El incumplimiento de las obligaciones derivadas del registro se sanciona según la Ley Orgánica de la Superintendencia del Medio Ambiente.

Cada Encargado de Establecimiento debe firmar una declaración jurada sobre la información proporcionada, y sobre la inexistencia de omisiones al respecto.

El retardo en el pago del impuesto es sancionado con multa.

Se formula una observación de técnica legislativa, consistente en la eventual inaplicabilidad de una sanción legal en un caso particular de retardo en el pago del impuesto.

Está enfocada en apoyar preferentemente el trabajo de las Comisiones Legislativas de ambas Cámaras, con especial atención al seguimiento de los proyectos de ley, contribuyendo a la certeza legislativa y a disminuir la brecha de disponibilidad de información y análisis entre Legislativo y Ejecutivo.

Contacto

E-mail:

atencionparlamentarios@bcn.cl

Tel.: (56)32-226 3168 (Valpo.)

El presente documento responde a una solicitud parlamentaria del Congreso Nacional, conforme a sus orientaciones y particulares requerimientos. Por consiguiente, tanto la temática abordada como sus contenidos están determinados por los parámetros de análisis acordados y por el plazo de entrega convenido. Su objeto fundamental no es el debate académico, si bien su elaboración observó los criterios de validez, confiabilidad, neutralidad y oportunidad en la entrega.

Juan Pablo Cavada Herrera

Abogado (Universidad Diego Portales, 1997), Postítulo y

Magíster en Gestión y Dirección Tributaria (Universidad Adolfo

Ibáñez, 2002, 2003), Postítulo en

Derecho Penal Parte General (Universidad de Salamanca,

España, 2003). Áreas de especialidad: Derecho Tributario,

Derecho Penal Económico, Minero.

E-mail: jcavada@bcn.cl

Tel.: (56) 2 226390

Introducción

Se analizan los principales aspectos legales del llamado “Impuesto Verde” a las emisiones de fuentes fijas de la Ley N° 20.780 de 2014, que establece la reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario.

Para ello se ha recurrido a la legislación y reglamentación aplicable y a la interpretación administrativa del Servicio de Impuestos Internos (2015).

I. Elementos del impuesto

1. Hecho gravado

La Ley N° 20.780 grava con este impuesto las emisiones al aire de material particulado (MP), óxidos de nitrógeno (NOx), dióxido de azufre (SO₂) y dióxido de carbono (CO₂), producidas por establecimientos cuyas fuentes fijas, conformadas por calderas o turbinas, individualmente o en su conjunto sumen, una potencia térmica mayor o igual a 50 MWt (megavatios térmicos), considerando el límite superior del valor energético del combustible. Conforme lo anterior, se grava la emisión de los siguientes compuestos contaminantes (artículo 8°, inciso primero, Ley N° 20.780):

- a) Material particulado (MP),
- b) Óxidos de nitrógeno (NOx),
- c) Dióxido de azufre (SO₂), y
- d) Dióxido de carbono (CO₂).

Dichos compuestos contaminantes deben ser producidos por establecimientos cuyas fuentes fijas, conformadas por calderas o turbinas, individualmente o en su conjunto sumen una potencia térmica mayor o igual a 50 MWt, considerando el límite superior del valor energético del combustible.

La Ley no define el concepto de “establecimientos”, pero el Ministerio del Medio Ambiente debe determinar anualmente, mediante decreto supremo, los establecimientos que se encuentran en la situación descrita por el

inciso primero del artículo 8° de la Ley N° 20.780¹ (artículo 8°, inciso noveno, Ley N° 20.780).

Además Servicio de Impuestos Internos (SII) ha definido administrativamente este elemento del contribuyente, recurriendo al sentido técnico de la palabra, según el artículo 21 del Código Civil, norma de derecho común supletorio, según lo establece el artículo 2° del Código Tributario (Circular N° 52 de 2015), señalando que es

“el conjunto de estructuras e instalaciones donde se localizan una o más calderas o turbinas, que están próximas entre sí y que por razones técnicas están bajo un control operacional único o coordinado.”,

Además, entregó los elementos que conforman el concepto, a saber:

- a) Que exista un conjunto de estructuras e instalaciones donde se localizan una o más calderas o turbinas.
- b) Relación física de proximidad entre las estructuras e instalaciones, incluyendo las calderas y turbinas.
- c) Control operacional único o coordinado

Finalmente, señala el SII, una vez identificada la existencia de un “establecimiento” en los términos indicados, se procede a reconocer cada una de las calderas o turbinas que están al interior del establecimiento y calcular sus potencias térmicas. Si la sumatoria de las potencias térmicas es igual o mayor a 50 MWt, el establecimiento califica para los efectos del hecho gravado, quedando obligado al pago del impuesto cada una de las personas naturales o jurídicas que, a cualquier título, hagan uso de las fuentes de emisión de los establecimientos y generen emisiones de compuestos contaminantes.

2. Sujeto Pasivo o contribuyente

El impuesto afecta a las personas naturales y jurídicas que realicen el hecho gravado (artículo 8°, inciso segundo, Ley N° 20.780).

¹ Dicho listado se contiene en la Resolución Exenta 1.333 de 2016 del Ministerio del Medioambiente.

De este modo la ley incluye expresamente en el hecho gravado a los establecimientos en que existan una o más calderas o turbinas que, individualmente o en conjunto, superen o igualen los 50 MWt de potencia térmica².

Lo anterior implica que el sujeto pasivo o contribuyente del impuesto es la persona natural o jurídica que haga uso de las fuentes de emisión “a cualquier título”, independientemente de si es o no propietario del establecimiento, de las calderas o turbinas; o que el título por el cual hace uso de las fuentes de emisión de los establecimientos sea gratuito u oneroso.

3. Devengo del impuesto y certificaciones de emisiones

a) Devengo del impuesto:

Este impuesto se devenga anualmente (artículo 8º, inciso primero, Ley N° 20.780).

b) Certificación de emisiones:

Para aplicar la fórmula que establece la Ley y que se describe más adelante en el punto relativo a la base imponible y metodología de cálculo, la Superintendencia del Medio Ambiente debe certificar en marzo de cada año las emisiones efectuadas por cada contribuyente en el año calendario anterior (Artículo 8, inciso décimo, Ley N° 20.780).

c) Impugnación de la certificación de emisiones y efecto de la impugnación:

La certificación puede impugnarse según el artículo 55 contenido en el artículo segundo de la Ley N° 20.417, que Crea el Ministerio, el Servicio de Evaluación Ambiental y la Superintendencia del Medio Ambiente, suspendiéndose el giro del impuesto mientras el recurso no esté resuelto (Artículo 8, inciso décimo, Ley N° 20.780).

d) Sistema de monitoreo de emisiones y su certificación:

Las características del sistema de monitoreo de las emisiones y los requisitos para su certificación deben ser determinados por la Superintendencia del Medio Ambiente para cada norma de emisión para fuentes fijas que sea aplicable³ (Artículo 8, inciso duodécimo, Ley N° 20.780).

La certificación del sistema de monitoreo de emisiones debe ser tramitada por la Superintendencia del Medio Ambiente, otorgándola por resolución exenta. Para estos efectos, la referida Superintendencia debe fiscalizar el cumplimiento de las obligaciones de monitoreo, registro y reporte que se establecen en el artículo 8º de la Ley N° 20.780.

e) Reporte de monitoreo y su presentación:

Los contribuyentes deben presentar a la Superintendencia del Medio Ambiente un reporte del monitoreo de emisiones, conforme a las instrucciones generales que determine el señalado organismo, el que además podrá definir los requerimientos mínimos de operación, control de calidad y aseguramiento de los sistemas de monitoreo o estimación de emisiones, la información adicional, los formatos y medios correspondientes para la entrega de información (Artículo 8, inciso décimo tercero, Ley N° 20.780).

f) Sanciones

Los contribuyentes que incumplan las obligaciones de monitoreo, registro y reporte, y de reporte del monitoreo de emisiones, o la información adicional solicitada, conforme a las

² El Megavatio térmico (MWt) es una unidad de potencia que mide la cantidad de energía liberada en forma térmica, en una central térmica, convencional o nuclear. Lévy, Elie: 1992, p. 846.

³ Las características y requisitos señalados se han determinado mediante Resolución N° 1053, exenta, de 2016, del Ministerio del Medio Ambiente:

Superintendencia del Medio Ambiente, que Aprueba Instructivo para la Cuantificación de las Emisiones de Fuentes Fijas Afectas al Impuesto del Artículo 8º de la Ley N° 20.780.

instrucciones generales que determine la Superintendencia del Medioambiente, serán sancionados de acuerdo a lo dispuesto en la Ley Orgánica de la Superintendencia de Medio Ambiente (Artículo 8, inciso décimo cuarto, Ley N° 20.780).

g) Base imponible y metodología de cálculo

La Ley regula la determinación de la base imponible y la metodología de cálculo del impuesto, de acuerdo a las siguientes fórmulas, dependiendo del tipo de compuesto contaminante (Artículo 8, incisos tercero y siguientes, Ley N° 20.780):

h) En el caso de las emisiones al aire de material particulado (MP), óxidos de nitrógeno (NOx) y dióxido de azufre (SO2), el impuesto será equivalente a 0,1 por cada tonelada emitida, o la proporción que corresponda, de dichos contaminantes, multiplicado por la cantidad que resulte de la aplicación de la siguiente fórmula:

- $T_{ij} = CDC_j \times CSC_{pci} \times Pobj$
- Donde: T_{ij} = Impuesto por tonelada del contaminante "i" emitido en la comuna "j" medido en US\$/Ton
- CDC_j = coeficiente de dispersión de contaminantes en la comuna "j"
- CSC_{pci} = Costo social de contaminación per cápita del contaminante "i"
- $Pobj$ = Población de la comuna "j". La población de cada comuna se determinará para cada año de acuerdo a la proyección oficial del Instituto Nacional de Estadísticas.

El coeficiente de dispersión podrá tomar cinco valores dependiendo de si la comuna "j" posee un factor de dispersión alto, medio-alto, medio, medio-bajo o bajo.

El factor de dispersión se determinará a partir de los factores de emisión-concentración (FEC) estimados para material particulado 2,5 para cada comuna, conforme a la siguiente tabla:

Tabla N° 1: Determinación del factor de dispersión comunal, para la determinación del impuesto.

Factor Dispersión	FEC	Coeficiente
Alto]600 - + ton/ug/m3	0.8

Medio-Alto]400 - 600] ton/ug/m3	0.9
Medio]200 - 400] ton/ug/m3	1
Medio-Bajo]100 - 200] ton/ug/m3	1.1
Bajo	0 - 100] ton/ug/m3	1.2

El Costo Social de Contaminación per cápita (CSCpc) asociado a cada contaminante local es el siguiente:

Tabla N° 2: Determinación del Costo Social de Contaminación per cápita (CSCpc) para cada contaminante local, para la determinación del impuesto.

Contaminante	Dólares de Estados Unidos de Norteamérica
MP	\$0.9
SO2	\$0.01
Nox	\$0.025

El Ministerio del Medio Ambiente, mediante un reglamento, fijará la metodología para determinar los factores de emisión-concentración por comuna.

- i. En cuanto a las emisiones de dióxido de carbono, el impuesto será equivalente a 5 dólares de Estados Unidos de América por cada tonelada emitida (Artículo 8, inciso séptimo, Ley N° 20.780).
- ii. Aplicación del impuesto

El Ministerio del Medio Ambiente establecerá, mediante reglamento, los procedimientos administrativos necesarios para la aplicación del impuesto (Artículo 8, inciso undécimo, Ley N° 20.780).

- iii. Determinación y pago

Corresponde a la Superintendencia del Medio Ambiente enviar al SII un informe con los datos y antecedentes necesarios para que proceda al cálculo del impuesto por cada fuente emisora.

Entre los datos necesarios, se deberá identificar al sujeto pasivo del impuesto, identificándola con el nombre o razón social y el Rol Único Tributario (Artículo 8, inciso décimo sexto, Ley N° 20.780).

En base a dicha información el SII, en la forma y plazo que se establecerá mediante resolución, girará los impuestos de la Ley N° 20.780.

El pago de los impuestos debe efectuarse en Tesorería General de la República en abril del año calendario siguiente a aquel en que se generaron las emisiones, en moneda nacional, de acuerdo al tipo de cambio vigente a la fecha del pago y como se señaló, previo giro efectuado por el SII.

El retardo en enterar en Tesorería los impuestos a que se refiere el artículo 8° de la Ley se sancionará en conformidad a lo dispuesto en el n° 11 del artículo 97 del Código Tributario, que a su vez sanciona el retardo en enterar en Tesorería, los impuestos sujetos a retención o recargo (el impuesto comentado no es de retención ni recargo), con multa de 10% de los impuestos adeudados. Por aplicación de la misma norma remitida, la multa aumentará en un 2% por cada mes o fracción de mes de retardo, no pudiendo exceder el total de ella del 30% de los impuestos adeudados.

4. Observación de técnica legislativa

Se formula una observación de técnica legislativa consistente en que el mismo n° 11, del artículo 97, inciso segundo, del Código Tributario, dispone que en los casos en que la omisión de la declaración en todo o en parte de los impuestos que se encuentren retenidos o recargados haya sido detectada por el Servicio en proceso de fiscalización, la multa prevista en este número y su límite máximo, serán de 20% y 60%, respectivamente.

Se observa que una cosa es la determinación de la pena aplicable, mediante la remisión al art. 97, n° 11, inciso primero, ya comentada, y otra, la aplicación de una pena a una hipótesis distinta de la contenida en la norma que establece la infracción (el inciso primero, señalado); en este

caso se trata de un impuesto que no es de detención ni recargo. Por lo tanto se estima que no podría darse la hipótesis del art. 97 n° 11, inciso segundo, del Código Tributario, comentado, consistente en la omisión de declaración total o parcial de impuestos que se encuentren retenidos o recargados, detectada por el SII, por lo que no podría aplicarse las multas de 20% y 60%, señaladas.

II. Hecho no gravado con el impuesto

El único caso en que el impuesto no se aplica, es en el de emisiones de dióxido de carbono por fuentes fijas que operen en base a medios de generación renovable no convencional cuya fuente de energía primaria sea la energía biomasa contemplada en el numeral 1), de la letra aa) del artículo 225 del Decreto con Fuerza de Ley N° 4, de 2006, del Ministerio de Economía, Fomento y Reconstrucción, ley General de Servicios Eléctricos (artículo 8°, inciso séptimo, Ley N° 20.780).

En los restantes contaminantes si se aplica el impuesto, siempre que se den los demás elementos del echo gravado y del contribuyente.

III. Determinación del impuesto y costo marginal

El último inciso del artículo 8° de la Ley, dispone que para efectos de lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 149 del Decreto con Fuerza de Ley N° 4, de 2006, del Ministerio de Economía, Fomento y Reconstrucción, Ley General de Servicios Eléctricos, el impuesto a las emisiones de compuestos contaminantes producidas por fuentes fijas no debe considerarse en la determinación del costo marginal instantáneo de energía, cuando éste afecte a la unidad de generación marginal del sistema⁴.

⁴ La norma citada se refiere al costo que se asigna a las transferencias de energía entre empresas eléctricas, que posean medios de generación operados

en sincronismo con un sistema eléctrico y que resulten de la aplicación de la coordinación de la operación a que se refiere el artículo 72°-1, las que deben

No obstante, para las unidades cuyo costo total unitario, siendo éste el costo variable considerado en el despacho, adicionado el valor unitario del impuesto, sea mayor o igual al costo marginal, la diferencia entre la valorización de sus inyecciones a costo marginal y a dicho costo total unitario, deberá ser pagado por todas las empresas eléctricas que efectúen retiros de energía del sistema, a prorrata de sus retiros, debiendo el Centro de Despacho Económico de Carga (CDEC) respectivo, adoptar todas las medidas pertinentes para realizar la reliquidación correspondiente.

Esta norma obliga al SII a enviar en abril de cada año al CDEC respectivo y a la Comisión Nacional de Energía, un informe con el cálculo del impuesto por cada fuente emisora.

Por último se establece que la Comisión Nacional de Energía, mediante resolución exenta, establecerá las disposiciones de carácter técnico

que sean necesarias para la adecuada implementación del mecanismo señalado en el inciso final del artículo 8° de la Ley N° 20.780.

IV. Vigencia del impuesto

Este impuesto se aplica desde el año 2017, a las emisiones generadas en ese año, y debe pagarse por primera vez en abril del año 2018 (Artículo Décimo cuarto transitorio de la Ley N° 20.780).

Referencias

Lévy, Elie (1992). *Diccionario Akal de Física*. Ediciones AKAL.

Textos normativos

Ley N° 20417, crea el Ministerio, el Servicio de Evaluación Ambiental y la Superintendencia del Medio Ambiente. Disponible en: <http://bcn.cl/24ltx> (Abril, 2018).

Ley N° 20780, Reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario. Disponible en: <http://bcn.cl/24ikk> (Abril, 2018).

Decreto Ley N° 830, de 1974, Ministerio de Hacienda, sobre Código Tributario. Disponible en: <http://bcn.cl/24lub> (Abril, 2018).

Decreto N° 18, de 2016, Ministerio del Medio Ambiente. Aprueba Reglamento que fija las obligaciones y procedimientos relativos a la identificación de los contribuyentes afectos, y que establece los procedimientos administrativos necesarios para la aplicación del impuesto que grava las emisiones al aire de material particulado, óxidos de nitrógeno, dióxido de azufre y dióxido de carbono conforme lo dispuesto en el artículo 8° de la Ley N° 20.780. Disponible en: <http://bcn.cl/24lu0> (Abril, 2018).

Decreto N° 241 de 2014, Ministerio de Transportes y Telecomunicaciones; Subsecretaría de Transportes. Establece condiciones para determinar rendimiento urbano y emisiones de óxido de nitrógeno de vehículos motorizados y determina la forma y condiciones del cálculo del impuesto establecido en el artículo 3° de la Ley n° 20.780. Disponible en: <http://bcn.cl/24lu1> (Abril, 2018).

valorizarse de acuerdo a los costos marginales instantáneos del sistema eléctrico.

- Circular N° 52 de 2015, Servicio de Impuestos Internos, Imparte instrucciones sobre declaración y pago del impuesto a las emisiones de compuestos contaminantes producidas por fuentes fijas, contenido en el artículo 8° de la Ley N° 20.780, de 29 de septiembre de 2014, sobre reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario. Disponible en: <http://www.sii.cl/documentos/circulares/2015/circu52.pdf> (Abril, 2018).
- Resolución 962, exenta, Ministerio del Medio Ambiente, Superintendencia del Medio Ambiente. Aprueba Instructivo para la verificación de las emisiones de fuentes fijas afectas al impuesto del artículo 8° de la Ley N° 20.780. Disponible en: <http://bcn.cl/24lu8> (Abril, 2018).
- Resolución N°1.380/2017 del Ministerio del Medio Ambiente, que establece Listado de establecimientos afectos o potencialmente afectos al impuesto. Disponible en: <http://vu.mma.gob.cl/Documentos/res-iv-2017.pdf> (Abril, 2018).