

RODOLFO SALASSA BOIX

Director

TRIBUTACIÓN AMBIENTAL Y ENERGÍAS RENOVABLES EN ARGENTINA

Coordinadores

Patricia Alderete

Marcos Maximiliano Cáceres Falkiewicz

Córdoba
2020

La reproducción de este libro, ya sea total o parcial, en forma idéntica o con modificaciones, escrita a máquina por el sistema Multigraph, mimeógrafo, impreso, etc., que no fuera autorizada por esta Editorial o el director de la obra, es violatoria de derechos reservados. Toda utilización debe ser solicitada con anterioridad.

Tributación ambiental y energías renovables en Argentina / Rodolfo Salassa Boix ... [et al.]; dirigido por Rodolfo Salassa Boix. - 1a ed. - Córdoba: Advocatus; Córdoba: Facultad de Derecho y Ciencias Sociales. Universidad Nacional de Córdoba, 2020.

636 p.; 23 x 16 cm.

ISBN 978-987-551-414-0

1. Derecho Tributario. 2. Derecho Ambiental. 3. Derecho Comercial. I. Salassa Boix, Rodolfo II. Salassa Boix, Rodolfo, dir.

CDD 343.04

ADVOCATUS

Obispo Trejo 181 – Córdoba

editorial@advocatus.com.ar

Queda hecho el depósito que previene la ley 11.723

Impreso en Argentina

INDICE GENERAL

Prólogo	
<i>Zlata Drnas de Clément</i>	9
Presentación	
<i>Rodolfo Salassa Boix</i>	13

PRIMERA PARTE DERECHO ARGENTINO

Tributación ambiental y energías renovables en el Estado Nacional Argentino	
<i>Rodolfo Salassa Boix</i>	21
Tributación ambiental y energías renovables en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires	
<i>Rodolfo Salassa Boix</i>	67
Tributación ambiental y energías renovables en la provincia de Buenos Aires	
<i>Rodolfo Salassa Boix y Florencia Dellarossa</i>	97
Tributación ambiental y energías renovables en la Provincia de Catamarca	
<i>Nadia Pucheta</i>	119

Tributación ambiental y energías renovables en la Provincia de Chaco	
<i>Nadia Pucheta</i>	131
Tributación ambiental y energías renovables en la Provincia de Chubut	
<i>Stefani Helen Betroni</i>	141
Tributación ambiental y energías renovables en la Provincia de Córdoba	
<i>Marcos Maximiliano Caceres Falkiewicz</i>	167
Tributación ambiental y energías renovables en la Provincia de Corrientes	
<i>Paloma García Córdoba</i>	191
Tributación ambiental y energías renovables en la Provincia de Entre Ríos	
<i>Maura Amott</i>	205
Tributación ambiental y energías renovables en la Provincia de Formosa	
<i>Maura Amott</i>	227
Tributación ambiental y energías renovables en la Provincia de Jujuy	
<i>Agustín Roth</i>	239
Tributación ambiental y energías renovables en la Provincia de La Pampa	
<i>Patricia Alderete</i>	257
Tributación ambiental y energías renovables en la Provincia de La Rioja	
<i>Rodolfo Salassa Boix y Florencia Dellarossa</i>	271

Tributación ambiental y energías renovables en la Provincia de Santiago del Estero	
<i>Marcos Maximiliano Cáceres Falkiewicz</i>	503
Tributación ambiental y energías renovables en la Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur	
<i>Agustín Roth</i>	513
Tributación ambiental y energías renovables en la Provincia de Tucumán	
<i>Kevin Leonel Young</i>	529
Conclusiones	
<i>Salassa Boix y Valeria Bizarro</i>	557

SEGUNDA PARTE

DERECHO COMPARADO

Tax expenditures for renewable energy in Turkey	
Tributación ambiental y energías renovables en Turquía	
<i>Leyla Ates & Sevil Acar</i>	581
Tributación ambiental y energías Renovables en la Unión Europea y España. Una simbiosis a partir de la estrategia de economía circular	
<i>Gemma Patón García</i>	607
Bibliografía General	627

Se terminó de imprimir en
Editorial Advocatus, Obispo Trejo 181,
en el mes de febrero de 2020

TRIBUTACIÓN AMBIENTAL Y ENERGÍAS RENOVABLES EN EL ESTADO NACIONAL ARGENTINO

RODOLFO SALASSA BOIX¹

Resumen: la normativa nacional vigente claramente promueve las energías renovables a través de la Tributación Ambiental, aunque lo hace exclusivamente a través de beneficios fiscales (más de veinte). Si bien encontramos dos gravámenes que en un inicio podrían considerarse ambientalmente útiles, por su materia imponible y su escasa presión fiscal en realidad carecen de vocación disuasoria respecto de las energías no renovables. De manera que, si bien se han dado importantes pasos en este ámbito, con el dictado de numerosos beneficios fiscales en favor de las energías renovables, aún queda mucho por mejorar. Ello implica, entre otras cuestiones, regular particularmente todos los tipos de energía renovable, implementar auténticos tributos ambientales que desalienten las energías no renovables y evaluar el impacto económico y ambiental de los incentivos fiscales regulados para determinar su eficacia. También será importante ir revisando regularmente las fechas de caducidad de cada uno de los beneficios fiscales ambientales.

Abstract: *the current national regulation clearly promotes renewable energy through Environmental Taxation, although exclusively through tax benefits (more than twenty). Although we find two taxes that could initially be considered environmentally useful, due to their taxable matter and their low fiscal pressure, they cannot real discourage non-renewable*

¹ Abogado, por la Universidad Nacional de Córdoba, Argentina (UNC). Magister en Derecho de la empresa y la contratación y Doctor en Derecho (con mención europea), por la Universidad Rovira i Virgili de Tarragona, España (URV). Profesor de Derecho tributario en el grado en la UNC (Departamento de Derecho público) y Profesor de posgrado en la UNC y URV. Investigador Adjunto del Consejo Nacional de Investigaciones Científicas y Técnicas de Argentina (CONICET). Director del proyecto de investigación “La Tributación ambiental como mecanismo jurídico para promover la generación y el uso de las energías renovables en el ámbito nacional y provincial” (2018-2019), aprobado por la Secretaría de Ciencia y Tecnología (SeCyT) de la UNC. Correos electrónicos: rodolfoboix@hotmail.com y rsalassaboix@derecho.unc.gov.ar.

energies. So, while important steps have been taken in this area, with numerous tax benefits for renewable energy, there is still much to improve. This implies, among other issues, the specific regulation of all types of renewable energy, the implementation of authentic environmental taxes for discouraging non-renewable energies and assessment of the economic and environmental impact of regulated environmental tax benefits to determine their effectiveness. It will also be important to regularly review the expiration dates of each of the environmental tax benefits.

1. Introducción

La República Argentina, o simplemente Argentina, es un país situado en el extremo Sur de Latinoamérica, organizado bajo el régimen representativo, republicano y federal de gobierno, según lo establece su Constitución Nacional (CN)². Recordemos que si bien ella data de 1853, su última modificación se produjo en el año 1994, fruto de la Ley 24309 de 1993. Esta reforma constitucional fue trascendente para la tutela del medio ambiente y el reconocimiento de todos los habitantes del país a gozar de un medio ambiente sano, equilibrado y apto para el desarrollo humano³, junto a la implantación de diferentes acciones procesales destinadas a asegurar dicho derecho⁴. Esta modificación constituyó un momento histórico para el Derecho ambiental argentino, ya que se reconoció por primera vez en el texto constitucional al medio ambiente como bien jurídicamente protegido⁵. De esta manera, el país se adhirió a la oleada de “constitucionalización” del medio ambiente que fue avanzando en la última parte del siglo XX.

Desde el año 1994 el país se integra por un Estado nacional y veinticuatro estados auto-gobernados, llamados también “jurisdicciones de primer orden”, que son veintitrés provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CABA), esta última designada como la Capital Federal del país. A estas jurisdicciones de primer orden también hay que sumarle los municipios y las comunas que integran cada una de las provincias. Ello hace que podamos hablar de diferentes niveles de gobierno: nacional, provincial, municipal y de la CABA. Por cuestiones de extensión y por las particulares

² Artículo 1 de la CN.

³ Artículo 41 de la CN.

⁴ Artículo 43 de la CN.

⁵ Palazzo, E., “Algunos aportes sobre los derechos ambientales”, *El Derecho*, 24/04/2000, pp. 1-3.

facultades tributarias que ostentan los municipios, en esta obra dejaremos fuera de nuestro análisis al nivel de gobierno municipal y este capítulo se enfocará en el Estado Nacional Argentino (ENA).

Desde el punto de vista político hay que señalar que desde finales del año 2015, con la asunción de Mauricio Macri como Presidente del país, el ENA se encuentra gobernado por la coalición política denominada “Cambios” y que, desde dicho año, el Gobierno y el Congreso de la Nación han demostrado un fuerte interés por fomentar las energías renovables en todo el país. No obstante, como veremos a lo largo de este capítulo, esto no significa que no exista normativa previa al año 2015 sobre las energías renovables, pero sí que, debido a la crisis energética del país y al impulso internacional, fue una de las prioridades para el último gobierno.

Desde el punto de vista geográfico, con una superficie de más de 2.780.400km², Argentina es el país hispanohablante más extenso del planeta, el segundo más grande de América Latina y el octavo en el mundo, si se considera sólo la superficie continental sujeta a soberanía efectiva. Dejando de lado el territorio antártico, su territorio continental, que abarca gran parte del Cono Sur de América, limita al Norte con Bolivia y Paraguay, al Nordeste con Brasil, al Este con Uruguay y el océano Atlántico, al Oeste con Chile y, siempre considerando el sector americano, al Sur con Chile y las aguas atlánticas del pasaje de Drake. Su geografía ostenta uno de los paisajes más diversos del mundo, ya que su relieve puede dividirse en cinco grandes áreas: 1) la Cordillera de los Andes, al Oeste del país y al Sur de la Isla de Tierra del Fuego, siendo el Aconcagua (6962m) el punto más alto de América; 2) la extensa llanura chacopampeana, de pocas ondulaciones y de un millón de kilómetros cuadrados, en el Centro-Norte; 3) la meseta patagónica (600.000km²) en el Sur; d) la Cuenca del Plata y la Mesopotamia, esta última presenta un relieve de esteros y lagunas, siendo al Nordeste más alta y amesetada; mientras que hacia el Sur se ondula formando cuchillas y lomadas de baja altura; y e) los territorios insulares en el Atlántico Sur.

Desde el punto de vista demográfico, según datos del último censo oficial (2010), su población asciende a 40.117.096 habitantes, con una baja densidad de población que alcanza un promedio de 14,4 habitantes por km² (sin considerar la superficie de la Antártida Argentina e Islas del Atlántico Sur). Su población se encuentra primordialmente concentrada (38,9%) en la CABA y sus alrededores (Gran Buenos Aires), es mayoritariamente urbana (90%) y presenta una gran proporción de personas mayores de sesenta años (14,3%). La composición de la actual población argentina está marcada por la gran ola de inmigración proveniente de Europa entre

los años 1870 y 1930. A esto se le suma el aporte de los nativos, asiáticos (del Cercano, Medio y Lejano Oriente) y población de África que en su momento fueron llevados como esclavos al territorio que hoy conforma la Argentina. Todo ello constituye al país en un importante crisol de razas.

Desde el punto de vista meteorológico, su territorio reúne una gran diversidad de climas, causada por una amplitud latitudinal, que supera los 30°; la diferencia en la altitud, que va de 0 a casi 7000 msnm, y la extensión del litoral marítimo, que alcanza los 4725 km. Amplias llanuras húmedas limitan con extensos desiertos y altas montañas, mientras que la presencia de climas tropicales y subtropicales en el norte contrastan con las nevadas y fríos extremos en las zonas cordilleranas y al Sur del país.

En lo que va del año 2019 las energías renovables explotadas en Argentina son fundamentalmente la energía eólica (61%), la energía hidráulica (24%), la energía fotovoltaica (9%), el biogás (4%) y la biomasa (3%)⁶, de las cuales sólo las cuatro primeras están destinadas a generar energía eléctrica, con una potencia instalada actual de 1185MW, 488MW, 417MW y 155MW en cada caso, aunque por el momento sólo es aprovechada parcialmente. Hasta agosto de 2019 el promedio de la energía renovable en el sector eléctrico representa alrededor del 5% de la demanda⁷, estando muy lejos del objetivo del 12% fijado para finales de este año, según la Ley 27191 de 2015⁸.

Considerando que, junto a las provincias y la CABA, el ENA tiene competencias ambientales y tributarias para regular tanto energías renovables como medidas fiscales que se relacionen directamente con aquéllas, el objetivo de este capítulo consiste en determinar y valorar la normativa nacional argentina para promover la generación y el uso de las energías renovables a través de la Tributación Ambiental.

A los fines de alcanzar el objetivo propuesto el capítulo se divide en dos grandes partes que luego darán paso a la conclusión final de esta sección. Por un lado, se resumirá la principal normativa vigente sobre la generación y el uso de las energías renovables, haciendo especial hincapié en sus leyes y decretos y, por el otro, se analizarán las medidas tributarias que directa e indirectamente pueden fomentar dichas energías en desmedro de las energías no renovables.

⁶ <http://portalweb.cammesa.com/Pages/ERenovables/ERenovable.aspx>

⁷ <https://despachorenovables.cammesa.com/renovables/>

⁸ Artículo 8, punto 2, de la Ley 27191.

2. Regulación de las energías renovables

2.1. Introducción

Como dijimos al comenzar este capítulo, la reforma constitucional de año 1994 se erigió en un paso clave para la “juridificación” del medio ambiente y su reconocimiento como bien jurídico digno de tutela. Tal fue la importancia de este reconocimiento que a partir de allí comenzó un proceso de legislación en materia ambiental sin precedentes en la Argentina. De hecho, antes de la modificación de 1994, a nivel nacional prácticamente encontrábamos la Ley 24051 de 1992 sobre el tratamiento de residuos peligrosos y, a nivel local, una serie de normas dispersas sobre el manejo de residuos industriales, patógenos y domiciliarios y algunos códigos de agua, dependiendo de cada provincia. Y es que “...hasta la reforma, la normativa vigente estaba signada por la fragmentación. A partir de la reforma el enfoque holístico del tema y el mandato proteccionista se han hecho nítidos”⁹.

En el año 2002, cumpliendo con el mandato constitucional¹⁰, se dictó la Ley 25675, conocida como “Ley General del Ambiente”, a los fines de establecer los presupuestos ambientales mínimos. De manera que se pasaron unos ocho años desde el reconocimiento constitucional del medio ambiente para que se dicte una normativa general con detalles sobre dicho reconocimiento y las bases legales para la protección del medio ambiente. Más allá de tratarse de la ley ambiental más importante del país, no encontramos en ella ninguna referencia expresa a las energías renovables. A continuación, analizaremos la normativa nacional que regula las energías renovables, con especial referencia en leyes y decretos, sin detenernos en las medidas tributarias ambientales que serán estudiadas en el punto siguiente.

2.2. Decreto 3408 de 1979 (energía geotérmica)

Mediante este Decreto se aprobaron los lineamientos nacionales para el desarrollo de la energía geotérmica¹¹, plasmados en su Anexo I, y se

⁹ Rosatti, H., *Derecho ambiental constitucional*, Rubinzal-Culzoni, Buenos Aires, 2004, p. 25.

¹⁰ Nótese que el propio artículo 41, al finalizar el primer párrafo, hace referencia a la legislación (“...según lo establezca la ley”) y, al comenzar el tercer párrafo, se menciona que “...corresponde a la Nación dictar las normas que contengan los presupuestos mínimos de protección”.

¹¹ Artículo 1 del Decreto 3408/79.

destinaron los recursos provenientes del Fondo Nacional de la Energía (Decreto 2389/45) para la explotación geotérmica, la promoción de la conservación de la energía a efecto de contribuir a la investigación y el desarrollo de otras fuentes de energía no convencional¹².

Esta norma se refiere expresamente a las energías renovables tanto en su articulado, cuando habla de promover "...otras fuentes no convencionales de energía..."¹³, como en sus considerandos y el Anexo I, donde se regulan los lineamientos aludidos por el articulado.

Por un lado, los considerandos destacan que resulta razonable que los fondos para explotar la energía geotérmica provengan de los combustibles no renovables, toda vez que su destino está encaminado a obtener su reemplazo parcial por formas de energía renovables y evitar su incorrecta utilización. También se destaca la importancia de asegurar la continuidad de la investigación y el desarrollo de tecnologías para impulsar el aprovechamiento de otras fuentes de energía no convencionales y de formar conciencia del significado de la conservación de la energía.

Por otro lado, los fundamentos del Anexo I señalan que "el constante crecimiento del costo relativo a la búsqueda y extracción de hidrocarburos, sumado al continuo incremento de su precio internacional, ha determinado que un número cada vez más elevado de países inviertan crecientes sumas de dinero en la investigación de fuentes alternativas que permitan reemplazar a los derivados del petróleo en ciertos aspectos del consumo energético".

Estamos ante una de las primeras normas nacionales en reconocer expresamente la importancia de las energías renovables o no convencionales, con el objeto de ir reemplazando a las energías no renovables o convencionales por sus efectos ambientales nocivos. Esto dota al Decreto de una particular importancia.

Si bien se habla de promocionar las fuentes no convencionales de energía, no se mencionan las maneras específicas de hacerlo, con lo cual podrían considerarse incluidas las medidas tributarias ambientales. En materia tributaria sólo se aclara que "...los recursos necesarios para financiar los trabajos emergentes de los lineamientos para el desarrollo de la energía geotérmica podrían provenir del impuesto a los combustibles no renovables, a través del Fondo Nacional de la Energía, tal como

¹² Artículo 2 del Decreto 3408/79.

¹³ Artículo 2 del Decreto 3408/79.

actualmente contribuyen al desarrollo de otras fuentes renovables como la hidroeléctrica...”, pero esto no constituye el reconocimiento de medidas tributarias ambientales.

2.3. Ley 25019 de 1998 (energía solar y eólica)

Esta Ley declara de interés nacional la generación de energía eléctrica de origen eólico y solar en todo el territorio nacional, la cual no requiere autorización previa del Poder Ejecutivo nacional para su ejercicio¹⁴. También establece que dicha generación debe ser realizada por personas físicas o jurídicas domiciliadas o constituidas en el país¹⁵.

Fue sancionada en 1998 como una de las primeras normas del país enmarcadas en la reforma constitucional de 1994, cuando se incorporó en el texto constitucional la protección del medio ambiente¹⁶, y una de las primeras leyes nacionales en regular cuestiones específicamente sobre las energías renovables, concretamente solar y eólica. A su vez, se trató de una norma pionera en Latinoamérica en este tipo de temáticas. Más allá de su antigüedad y de diversas modificaciones que fue sufriendo, sus disposiciones aún siguen vigentes, aunque con un artículo menos¹⁷ y su texto debe complementarse con las Leyes 15336 de 1960 y 24065 de 1992 que regulan la energía eléctrica en el país¹⁸.

Se invita a las provincias a adoptar un régimen de exenciones impositivas en sus respectivas jurisdicciones en beneficio de la generación de energía eléctrica de origen eólico y solar¹⁹. El contenido de esta norma fue reglamentado por el Decreto 1597/99, que básicamente desarrolla cuestio-

¹⁴ Artículo 1 de la Ley 25019.

¹⁵ Artículo 2 de la Ley 25019.

¹⁶ El año 1994 fue un momento histórico para el Derecho ambiental argentino, ya que fue justamente con la reforma constitucional de ese momento cuando se reconoció en la Constitución Nacional al medio ambiente como bien jurídicamente protegido. “Hasta la reforma, la normativa vigente estaba signada por la fragmentación. A partir de la reforma el enfoque holístico del tema y el mandato proteccionista se han hecho nítidos” (Rosatti, *op. cit.*, p. 25).

¹⁷ La Ley 27424 de 2017 (art. 34) derogó el artículo 5, que había sido modificado por la Ley 26190 de 2006 (art. 14).

¹⁸ Artículo 11 de la Ley 25019.

¹⁹ Artículo 9 de la Ley 25019.

nes sobre los beneficios fiscales, que trataremos en el próximo acápite, y el Fondo Fiduciario de Energías Renovables.

2.4. Ley 26093 de 2006 (biocombustibles)

Se establece el Régimen de Promoción para la Producción y Uso Sustentables de Biocombustibles por un plazo de 15 años a partir de su aprobación, aunque el Poder Ejecutivo nacional podrá extenderlo²⁰.

La norma no menciona expresamente a las energías renovables, pero regula una de ellas. Hasta el año 2015 los biocombustibles no se consideraban dentro del concepto de “energías renovables” que establecía la Ley 26190, situación que se modificó con la Ley 27191 que amplió dicho concepto. Estamos ante una normativa posterior a la Ley 25675 (presupuestos mínimos ambientales), que se erige como la primera legislación nacional en regular los biocombustibles y la primera de la trilogía legislativa sobre energías renovables del año 2006, donde este tema cobró un particular interés en el país.

La Ley bajo análisis define a los biocombustibles como el bioetanol, biodiesel y biogás que se produzcan a partir de materias primas de origen agropecuario, agroindustrial o desechos orgánicos²¹. Asimismo, establece que todo combustible líquido caracterizado como gasoil o diesel oil que se comercialice dentro del territorio nacional deberá ser mezclado en un 5%²². Porcentaje que podrá ser modificado por la Autoridad de Aplicación²³.

La Ley invita a las Legislaturas provinciales y de la CABA a que adhieran al presente régimen²⁴ y es reglamentada por el Decreto 109/07. Entre las varias cuestiones técnicas que establece la reglamentación²⁵, se

²⁰ Artículo 1 de la Ley 26093.

²¹ Artículo 5 de la Ley 26093.

²² Artículo 7 de la Ley 26093.

²³ La Resolución 660 de 2015 de la Secretaría de Energía aumentó a un 10% dicho porcentaje obligatorio de mezcla (art. 3).

²⁴ Artículo 20 de la Ley 26093.

²⁵ En sus considerandos destaca que “la diversificación de la oferta de combustibles constituye uno de los ejes de la política nacional en materia de combustibles; que la incorporación de biocombustibles a la matriz energética nacional tiene sustento en la necesidad de promover el uso de combustibles que comprometan en la menor medida posible el medio ambiente, en el marco de una política consistente con la aspiración plasmada en el artículo 41 de la CN y que debe fomentarse el desarrollo de toda la

determina que las actividades alcanzadas por los términos de la Ley 26093 son la producción, mezcla, comercialización, distribución, consumo y uso sustentables de Biocombustibles²⁶.

2.5. Ley 26123 de 2006 (hidrógeno)

En esta oportunidad se declara de interés nacional el desarrollo de la tecnología, la producción, el uso y las aplicaciones del hidrógeno como combustible y vector de energía²⁷ y se promueve su investigación, desarrollo, producción y aprovechamiento²⁸. A estos fines, se invita a las provincias y a la CABA a adherir a sus postulados, adoptando criterios y beneficios fiscales similares en el ámbito de sus respectivas competencias y jurisdicciones²⁹.

Entre sus objetivos se habla de impulsar el estudio de la obtención del hidrógeno a partir del uso de energías renovables y no renovables, de manera que en realidad no se trata de una normativa que busque promover exclusivamente el uso de fuentes renovables de energía³⁰.

2.6. Ley 26190 de 2006 (energías renovables - primera etapa)

Viendo la necesidad de fortalecer la regulación de las fuentes de energía renovables y considerando que la Ley 25019 era insuficiente y muy anticuada, en el año 2006 se dictó la Ley 26190 por la que se aprobó el Régimen de fomento nacional para el uso de fuentes renovables de energía destinada a la producción de energía eléctrica. Para ello se declaró de interés nacional la generación de energía eléctrica a partir del uso de fuentes de energía renovables con destino a la prestación de servicio público³¹. Esta normativa no vino a derogar la Ley 25019, sino a ampliarla, complemen-

cadena de negocio de los biocombustibles, facilitando las tramitaciones, y el acceso a los beneficios promocionales establecidos en la Ley 26093, de conformidad con los criterios y objetivos establecidos en la referida ley”.

²⁶ Artículo 1 del Decreto 109/99.

²⁷ Artículo 1 de la Ley 26123.

²⁸ Artículo 2 de la Ley 26123.

²⁹ Artículo 22 de la Ley 26123.

³⁰ Artículo 3, inciso g), de la Ley 26123.

³¹ Artículo 1 de la Ley 26190.

tarla y actualizarla, de manera que si bien sigue vigente su aplicación ha quedado limitada a determinadas cuestiones³².

A los fines de fomentar las energías renovables se alienta la investigación para el desarrollo de tecnología y equipos y se promueve la realización de nuevas inversiones en emprendimientos de producción de energías renovables en toda la Nación³³. Estos emprendimientos son todos aquellos que impliquen la construcción de obras civiles, electromecánicas y de montaje, la fabricación e importación de componentes para su integración a equipos fabricados localmente y la explotación comercial³⁴.

A estos fines se establece como objetivo, en una primera etapa, alcanzar una contribución de las fuentes de energía renovables hasta lograr el 8% del consumo de energía eléctrica nacional para el 31 de diciembre de 2017³⁵. La segunda etapa que incorporó la Ley 27191 de 2015 culmina en 2025 y habla de alcanzar un ambicioso 25%.

Una de las cuestiones más importante de esta norma es la definición de las fuentes renovables de energía, que luego fue ampliada en 2015 por la mencionada Ley 27191. En un primer término, se entendió que las energías renovables eran aquéllas de origen no fósil idóneas para ser aprovechadas de forma sustentable en el corto, mediano y largo plazo. Ello en un primer momento incluía a la energía eólica, solar, geotérmica, mareomotriz, hidráulica, biomasa, gases de vertedero, gases de plantas de depuración y biogás, con excepción de los usos previstos en la Ley 26093³⁶. La definición actual, luego de la ampliación en 2015, habla de “energía térmica y fotovoltaica” (y no simplemente de energía “solar”), de “energía undimotriz y de las corrientes marinas” (y no simplemente de “energía mareomotriz”) y agrega a los “biocombustibles” (antes no contemplados). Con cualquiera de las dos definiciones se trata entonces de una norma mucho más amplia y abarcadora que su antecesora de 1998, que sólo incluía a la energía solar y eólica.

³² La propia Ley 26190 declara que el presente régimen es complementario del establecido por la Ley 25019 y sus normas reglamentarias, siendo extensivos a todas las demás fuentes definidas en la presente ley los beneficios previstos en los artículos 4 y 5 de dicha Ley (art. 13).

³³ Artículo 1 de la Ley 26190.

³⁴ Artículo 36 de la Ley 26190.

³⁵ Artículo 2 de la Ley 26190.

³⁶ Artículo 4, inciso a), de la Ley 26190.

Podemos decir que es la primera norma nacional en regular al detalle a las energías renovables en el país y que, junto con la Ley 27191 que la complementó, constituyen la normativa más importante a nivel nacional sobre este tipo de energías. De esta forma se completó la trilogía de leyes sobre energías renovables que se dictó el año 2006, donde este tema cobró un particular interés.

La norma invita a las provincias y a la CABA a adherir a sus preceptos y a dictar su propia legislación destinada a promover la producción de energía eléctrica a partir de las energías renovables³⁷.

Su contenido debía ser reglamentado en un plazo de 90 días desde su promulgación³⁸, pero ello ocurrió varios años más tarde con el Decreto 562/09. Esta norma fue reemplazada por el Decreto 531/16, que vino a reglamentar a todo el Régimen de fomento nacional para el uso de fuentes renovables de energía destinada a la producción de energía eléctrica, ahora regulado conjuntamente en las Leyes 26190 y 27191.

2.7. Decreto 140 de 2007 (uso racional y eficiente de la energía)

Se declara de interés y prioridad nacional el uso racional y eficiente de la energía³⁹ y se aprueban los lineamientos del Programa Nacional de Uso Racional y Eficiente de la Energía, destinado a contribuir y mejorar la eficiencia energética de los distintos sectores consumidores de energía, el cual se regula en su Anexo I.

En sus considerandos se destaca, por un lado, que es propósito del Gobierno Nacional propender a un uso eficiente de la energía, teniendo en cuenta que proviene mayoritariamente de recursos naturales no renovables. Por otro lado, señala que la experiencia internacional reconoce al uso eficiente de la energía como la medida más efectiva, a corto y mediano plazo, para lograr una significativa reducción de las emisiones de dióxido de carbono y de otros gases de efecto invernadero y que ello contribuirá al desarrollo sostenible de la nación, el crecimiento del empleo y el aumento de la productividad.

En el punto 2.3 (Educación) del Anexo I se habla de iniciar las gestiones necesarias para incorporar a los planes educativos de los distintos

³⁷ Artículo 15 de la Ley 26190.

³⁸ Artículo 16 de la Ley 26190.

³⁹ Artículo 1 del Decreto 140/2007.

niveles de formación conceptos generales de energía, eficiencia energética, energías renovables y ambiente.

2.8. Resolución 533 de 2008 del Ministerio de Justicia, Seguridad y Derechos Humanos (edificios públicos)

Mediante esta Resolución el Ministerio de Justicia, Seguridad y Derecho Humanos prohíbe que dentro de sus dependencias se adquieran e instalen lámparas incandescentes de cualquier tipo, excepto para las situaciones que se consideren de especial necesidad, y determina que serán reemplazadas con sus equivalentes en potencias de lámparas fluorescentes compactas de bajo consumo⁴⁰. Asimismo, se adopta la Guía para el Uso Eficiente de la Energía en Edificios y Dependencias Públicas⁴¹.

2.9. Decreto 91 de 2009 (biomasa)

Esta norma reglamentó la Ley 26331 de 2007, que estipula los presupuestos mínimos de protección ambiental de los bosques nativos. Si bien ni la Ley que reglamenta ni su propio articulado hablan expresamente de las energías renovables, el Decreto se refiere a una de sus tipologías cuando determina que la Autoridad Nacional de Aplicación impulsará un Plan de Desarrollo de la Energía de Biomasa, el cual formará parte del Programa Nacional de Protección de los Bosques Nativos⁴². Esto nos lleva a mencionar este Decreto.

2.10. Ley 27118 de 2014 (agricultura familiar)

Esta Ley tiene dos grandes propósitos. Por un lado, declara de interés público la agricultura familiar, campesina e indígena por contribuir a la seguridad y soberanía alimentaria del pueblo y promover sistemas de vida y producción que preservan la biodiversidad y los procesos sostenibles de transformación productiva⁴³. Por otro lado, crea el Régimen de Reparación

⁴⁰ Artículo 1 de la Resolución 533/08.

⁴¹ Artículo 3 de la Resolución 533/08.

⁴² Artículo 15 del Decreto 91/2009.

⁴³ Artículo 1 de la Ley 27118.

Histórica de la Agricultura Familiar destinado al agricultor y a la agricultura familiar y empresas familiares agropecuarias que desarrollen actividad agropecuaria en el medio rural⁴⁴.

Citamos esta norma porque la Autoridad de Aplicación debe, entre otras cuestiones, contribuir a garantizar la preservación, el fomento, la validación y la difusión de las prácticas y tecnologías propias de las familias organizadas en la agricultura familiar, campesina e indígena, para lo cual deben considerarse las energías renovables distribuidas⁴⁵. A su vez, la norma compele al Ministerio de Agricultura, Ganadería y Pesca a instrumentar todas las medidas necesarias para que ningún predio de agricultura familiar resulte con déficit energético, para lo cual se promueven las energías renovables⁴⁶ mediante diversos instrumentos financieros y tributarios de promoción⁴⁷ que veremos en el apartado siguiente.

Finalmente, la norma invita a las a las provincias a adherir a su contenido o adecuar sus legislaciones sancionando normas que tengan un objeto principal similar⁴⁸. Si bien el Poder Ejecutivo nacional debía reglamentar su contenido en un plazo no mayor a 180 días desde su promulgación⁴⁹, ello no ocurrió.

2.11. Ley 27191 de 2015 (energías renovables - segunda etapa)

Esta norma modificó y complementó el articulado de Ley 26190 de 2006, de manera que algunas cuestiones de aquella se encuentran plasmadas en el texto de esta última y otras son contenido exclusivo de esta nueva norma. A continuación, mencionamos las modificaciones y sus agregados más importantes.

En primer lugar, se instauró una segunda etapa del Régimen de fomento nacional para el uso de fuentes renovables de energía destinada a la producción de energía eléctrica para que estas representen un 20% del consumo de energía eléctrica nacional al 31 de diciembre de 2025⁵⁰. A estos

⁴⁴ Artículo 2 de la Ley 27118.

⁴⁵ Artículo 24, inciso a), de la Ley 27118.

⁴⁶ Artículo 30, inciso a), de la Ley 27118.

⁴⁷ Artículo 32 de la Ley 27118.

⁴⁸ Artículo 8 de la Ley 27118.

⁴⁹ Artículo 37 de la Ley 27118.

⁵⁰ Artículo 5 de la Ley 27191.

finés, se fijaron tramos anuales de cumplimiento de dicho objetivo para los ocho años que dura esta segunda etapa⁵¹.

En segundo lugar, se regularon nuevos beneficios promocionales para esta segunda etapa y se revisaron los existentes, con ciertas particularidades respecto a los contemplados para la etapa anterior (Ley 26190)⁵². Estas cuestiones serán analizadas en el apartado 3.2.

En tercer lugar, se creó el Fondo para el Desarrollo de Energías Renovables que está conformado como un fideicomiso de administración y financiero para todo el territorio argentino. Su objeto es la aplicación de los bienes fideicomitidos al otorgamiento de préstamos, la realización de aportes de capital y la adquisición de todo otro instrumento financiero destinado a la ejecución y financiación de proyectos basados en la energía eléctrica a partir de fuentes renovables. Se designa como fiduciante y fideicomisario al Estado Nacional y como beneficiarias a las personas humanas y jurídicas domiciliadas y constituidas en Argentina titulares de un proyecto de inversión con los alcances de la Ley 26190⁵³.

Finalmente, la norma invita a las provincias y a la CABA a adherir a su contenido y a dictar su propia legislación destinada a promover la producción de energía eléctrica a partir de fuentes renovables de energía, y a que, a su vez, éstas también inviten a la adhesión de sus municipios y comunas⁵⁴.

Esta norma, junto a la Ley 26190 que vino a complementarla, constituye la legislación más importante a nivel nacional en materia de energías renovables y, como veremos más adelante, son las que más beneficios fiscales ambientales reconocen para su promoción. La Ley fue dictada prácticamente de manera simultánea a la adopción del Acuerdo de París de 2015, aunque la ratificación de nuestro país se produjo al año siguiente con la Ley 27270. No obstante, la fijación de ambiciosos objetivos respecto de

⁵¹ El cumplimiento de estas obligaciones deberá hacerse en forma gradual, de acuerdo con el siguiente cronograma: 1) al 31 de diciembre de 2017, deberán alcanzar como mínimo el 8% del total del consumo propio de energía eléctrica; b) al 31 de diciembre de 2019, deberán alcanzar como mínimo el 12% del total del consumo propio de energía eléctrica; c) al 31 de diciembre de 2021, deberán alcanzar como mínimo el 16% del total del consumo propio de energía eléctrica; d) al 31 de diciembre de 2023, deberán alcanzar como mínimo el 18% del total del consumo propio de energía eléctrica; e) al 31 de diciembre de 2025, deberán alcanzar como mínimo el 20% del total del consumo propio de energía eléctrica (art. 8).

⁵² Artículos 6, 14 y 17 de la Ley 27191.

⁵³ Artículo 7 de la Ley 27191.

⁵⁴ Artículo 21 de la Ley 27191.

las emisiones atmosféricas, tema que incluye a las energías renovables, ya se respiraba en el ambiente.

La Ley 27191 fue reglamentada por el Decreto 531/16, que también se ocupa de los artículos de la Ley 26190 al reemplazar al Decreto 562/09. En sus considerandos se destaca que “...la expansión del uso de fuentes renovables de energía destinadas a la producción de energía eléctrica tiene consecuencias favorables para el país ya que implica una mayor diversificación de la matriz energética nacional, la expansión de la potencia instalada en plazos cortos, la reducción de costos de generación de energía, previsibilidad de precios a mediano y largo plazo, y la contribución a la mitigación del cambio climático, generando condiciones para la seguridad del abastecimiento de energía eléctrica para el país”.

2.12. Ley 27231 de 2015 (biomasa)

La finalidad de esta Ley en realidad consiste en regular, fomentar y administrar el desarrollo de la actividad de la acuicultura⁵⁵. Entre sus objetivos particulares podemos mencionar, por un lado, la promoción del desarrollo integral y sustentable de la actividad agrícola, garantizando para ello el uso sustentable de los recursos naturales y, por el otro, la optimización de los beneficios económicos siendo a al mismo tiempo respetuosos con el medio ambiente y la biodiversidad⁵⁶.

Si bien no se habla específicamente de las energías renovables se consagra un régimen promocional para las personas físicas o jurídicas que desarrollen la actividad de acuicultura, por hasta un máximo de 1000 toneladas anuales consideradas como biomasa “en vivo”, en cuyos cultivos tengan como objetivo a los organismos acuáticos (dependientes total o parcialmente del agua por su ciclo de vida) de carácter animal y vegetal⁵⁷. Con lo cual, indirectamente se están regulando cuestiones ligadas a una modalidad específica de energía renovable. No olvidemos que la biomasa entra dentro de esta categoría según la definición de la Ley 26190.

También se invita a las provincias y a la CABA a adherirse al contenido de la Ley⁵⁸ y se estipula que la reglamentación debía ser dictada

⁵⁵ Artículo 1 de la Ley 27231.

⁵⁶ Artículo 1, inciso a), de la Ley 27231.

⁵⁷ Artículo 31 de la Ley 27231.

⁵⁸ Artículo 50 de la Ley 27231.

en un plazo no mayor a los 120 días de su promulgación⁵⁹. Esto último finalmente ocurrió con el Decreto 692/17, aunque sus principales aportes se dan en el ámbito de los beneficios fiscales promocionales que trataremos más adelante.

2.13. Ley 27270 de 2016 (Acuerdo de París)

Mediante esta Ley nuestro país ratificó el Acuerdo de París firmado en 2015, por el cual se acuerdan a nivel internacional ciertos compromisos para disminuir los efectos de la emisión de los gases de efecto invernadero. No hay dudas que, al pretender sustituir a las energías no renovables (especialmente basada en combustibles fósiles), existe una directa relación sobre las energías renovables.

2.14. Decreto 9 de 2017 (año de las energías renovables)

Con esta norma de 2017 declaró a ese año como el “año de las energías renovables”, aunque más que una medida concreta se trató de una expresión de deseos que auguraba el advenimiento de distintas normas que se adoptarían ese año. De todas formas, en sus considerandos se destaca que el aprovechamiento de los recursos energéticos renovables, tanto para la generación de electricidad como para usos térmicos, tiene numerosos beneficios que incluyen, en primer lugar, la reducción de emisiones de gases de efecto invernadero; en segundo lugar, la seguridad energética al no depender de otros países para el aprovisionamiento de energía, y por último, la creación de empleos locales calificados, tanto para la instalación como para la fabricación de componentes y equipamiento como para la provisión de servicios de mantenimiento.

2.15. Ley 27424 de 2017 (generación distribuida de energía eléctrica)

A través de esta Ley se declaró de interés nacional la generación distribuida de energía eléctrica a partir de fuentes de energías renovables con destino al autoconsumo y la inyección de eventuales excedentes de energía

⁵⁹ Artículo 51 de la Ley 27231.

eléctrica a la red de distribución⁶⁰. A estos efectos la norma impuso la obligación de los prestadores del servicio público de distribución de facilitar dicha inyección, asegurando el libre acceso a la red⁶¹, y reconoció el derecho de todo usuario de la red de distribución a instalar equipamiento para la generación distribuida de energía eléctrica a partir de fuentes renovables⁶² y a auto-consumir dicha energía e inyectar el excedente en la red⁶³.

A partir de ello, no quedan dudas que la norma se relaciona directamente con las energías renovables, tanto es así que las define según lo dispuesto en la Ley 27191⁶⁴ y sólo se dedica a plasmar aquellos conceptos propios de la generación distribuida de energías que hasta el momento no se encontraban en ninguna norma. Recordemos que es la primera legislación nacional en regular la generación distribuida de energías eléctrica basada en fuentes renovables. A continuación, resaltamos muy brevemente sus puntos más destacados.

En primer lugar, se define a la generación distribuida como la generación de energía eléctrica a partir de fuentes renovables, por usuarios del servicio público de distribución que estén conectados a la red del prestador del servicio y reúnan los requisitos técnicos que establezca la regulación para inyectar a dicha red pública los excedentes del autoconsumo⁶⁵.

En segundo lugar, establece que la conexión del equipamiento para la generación distribuida de origen renovable por parte del usuario-generador, para su autoconsumo con inyección de sus excedentes a la red, deberá contar con previa autorización⁶⁶, luego de una evaluación de aspectos técnicos detallados en la reglamentación⁶⁷.

En tercer lugar, se creó el fondo fiduciario público denominado Fondo para la Generación Distribuida de Energías Renovables⁶⁸ y el Régimen de Fomento para la Fabricación Nacional de Sistemas, Equipos e Insumos para Generación Distribuida a partir de fuentes renovables⁶⁹.

⁶⁰ Artículo 2 de la Ley 27424.

⁶¹ Artículo 1 de la Ley 27424.

⁶² Artículo 4 de la Ley 27424.

⁶³ Artículo 5 de la Ley 27424.

⁶⁴ Artículo 3, inciso g), de la Ley 27190.

⁶⁵ Artículo 3, inciso h), de la Ley 27424.

⁶⁶ Artículo 8 de la Ley 27424.

⁶⁷ Artículo 9 de la Ley 27424.

⁶⁸ Artículo 16 de la Ley 27424.

⁶⁹ Artículo 32 de la Ley 27424.

El Fondo tiene por objeto la aplicación de los bienes fideicomitidos al otorgamiento de préstamos, incentivos, garantías; la realización de aportes de capital y la adquisición de otros instrumentos financieros destinados a la implementación de sistemas de generación distribuida a partir de fuentes renovables. Como fiduciante y fideicomisario del Fondo se designa al Estado Nacional, como fiduciario al banco público seleccionado por el fiduciante y como beneficiarias a las personas humanas y jurídicas domiciliadas o registradas en el país con proyectos de generación distribuida aprobados⁷⁰.

El Régimen tiene vigencia por 10 años a partir de la sanción de la Ley, prorrogables por igual término por el Poder Ejecutivo nacional, y sus actividades son la investigación, el diseño, el desarrollo, la inversión en bienes de capital, la producción, la certificación y los servicios de instalación para la generación distribuida de energía a partir de fuentes renovables⁷¹.

Finalmente, la norma deroga el artículo 5 de la Ley 25019, que había sido sustituido por el artículo 14 de la Ley 26190⁷², respecto al Recargo a la Energía Eléctrica, que será estudiado más adelante, e invita a las provincias y CABA a adherir a su contenido⁷³.

La norma fue reglamentada por el Decreto 986/18, dentro del cual se especifican fundamentalmente el procedimiento y las cuestiones técnicas para la autorización, el esquema de facturación y la aplicación de los beneficios fiscales. En sus considerandos se destaca como objetivos centrales “...la promoción del uso eficiente de la energía eléctrica, la reducción de pérdidas en el sistema interconectado, la reducción de los costos de generación de energía para el sistema en su conjunto, la protección ambiental prevista en el artículo 41 de la CN y la protección de los derechos de los usuarios en cuanto a la equidad, no discriminación y libre acceso a los servicios e instalaciones de transporte y distribución de electricidad”.

3. Medidas tributarias ambientales

Las medidas tributarias ambientales comprenden tanto a los tributos ambientales como a los beneficios fiscales ambientales y su objetivo

⁷⁰ Artículos 17 y 18 de la Ley 27424.

⁷¹ Artículos 32 y 33 de la Ley 27424.

⁷² Artículo 39 de la Ley 27424.

⁷³ Artículo 40 de la Ley 27424.

es respectivamente desmotivar la realización de actividades o conductas contaminantes y alentar aquellas que sean ambientalmente positivas. Todo ello conforma el área del Derecho tributario que se conoce como “Tributación ambiental”⁷⁴.

3.1. *Tributos ambientales*

A continuación, trataremos dos gravámenes muy específicos directamente relacionados con las energías no renovables: el Recargo a la Energía Eléctrica (REE), que se enfoca en el sector de la energía eléctrica, y el Impuesto al CO² (ICO²), que se aplica en el sector de los combustibles fósiles. La idea fundamental es determinar si, a partir de la manera en que están regulados, pueden ser considerados como auténticos tributos ambientales que procuren desalentar la generación o el consumo de tales energías.

3.1.1. *Ley 15336 de 1960 (Recargo a la Energía Eléctrica)*

Esta norma de casi sesenta años de vigencia, por la cual se regula el sector de la energía eléctrica en todo el territorio nacional, estableció un Recargo a la Energía Eléctrica (REE) como uno de los rubros que integran el Fondo Nacional de Energía Eléctrica, creado por esa misma norma⁷⁵. Más allá de su denominación estamos ante un tributo, pero resta comprobar si tiene vocación ambiental o no.

El precepto establecía que dicho Fondo estaba constituido por un recargo de 0,10 australes⁷⁶ por kilovatio-hora sobre el precio de venta de la electricidad. Por medio de la Ley 24065 de 1991 se modificó por un recargo de 30 australes por kilovatio sobre las tarifas que paguen los compradores del mercado mayorista, es decir las empresas distribuidoras y los grandes usuarios⁷⁷. Este Recargo fue reformulado por la

⁷⁴ Salassa Boix, R., “Fiscalidad ambiental: cuestiones preliminares”, en *La protección ambiental a través del Derecho fiscal* (Dir.: Rodolfo Salassa Boix — Coords.: Patricia Alderete y Julia Bach), Advocatus y Ciencia, Derecho y Sociedad-UNC, Córdoba, 2015, p. 23.

⁷⁵ Artículo 30 de la Ley 15536.

⁷⁶ Moneda oficial circulante en el país hasta el año 1992 cuando se reemplazó por el peso.

⁷⁷ Artículo 30, inciso e), de la Ley 15536.

Ley 25957⁷⁸ de 2004 que estableció para su liquidación la aplicación de un coeficiente de adecuación trimestral (CAT), referido a los períodos estacionales, sobre el valor del tributo.

A través de la Ley 25019⁷⁹ de 1995 se elevó el monto del Recargo en 0,3 pesos/MWh y se dispuso que ese aumento sería destinado a remunerar en un centavo por KWh efectivamente generados por sistemas eólicos instalados que vuelquen su energía en los mercados mayoristas y/o estén destinados a la prestación de servicios públicos. Con la Ley 26190 de 2006⁸⁰ se modificaron los montos y el destino de su recaudación de esta afectación especial que había introducido la Ley 25019, ya que iría a integrar el Fondo Fiduciario de Energías Renovables. Esta afectación especial fue recientemente derogada por la Ley 27424 de 2017⁸¹.

Si bien este tributo grava la energía eléctrica en realidad no alcanza su consumo directo, ya que deben afrontarlo los compradores del mercado mayorista, y tampoco discrimina las fuentes de las cuales deriva la energía eléctrica gravada, quedando así incluidas tanto las fuentes renovables como las que no lo son. Por lo tanto, no se trata de un auténtico tributo ambiental que tenga por finalidad desalentar la generación o el consumo de energía eléctrica basada en fuentes no renovables.

3.1.2. Ley 27430 de 2017 (Impuesto al CO₂)

a) Introducción

Esta Ley modifica varias normas tributarias, entre las cuales se encuentra la Ley 23966 que, además de otros gravámenes, regula el Impuesto a los Combustibles Líquidos y el Gas Natural. La Ley 27430 eliminó al Gas Natural de la materia gravada del Impuesto a los Combustibles Líquidos y lo complementó con un tributo sobre el dióxido de carbono (CO₂), que también recae sobre los combustibles fósiles. De esta manera, ambos gravámenes tienen materias imponibles similares.

⁷⁸ Artículo 1 de la Ley 27957.

⁷⁹ Artículo 5 de la Ley 25019.

⁸⁰ Artículo 14 de la Ley 26190.

⁸¹ Artículo 39 de la Ley 27424.

b) Hecho imponible

La normativa establece un gravamen al CO₂ que incide en una sola etapa de su circulación⁸² y se aplica sobre la transferencia de los siguientes combustibles⁸³: nafta sin plomo hasta 92 RON⁸⁴, nafta con plomo de más de 92 RON⁸⁵, nafta virgen⁸⁶, gasolina natural, solvente, aguarrás, gasoil, diesel oil, kerosene, fuel oil, coque de petróleo y carbón mineral. De esta manera, recae sobre diez tipos de combustibles líquidos y dos combustibles sólidos (mencionados en último lugar), siendo la emisión de CO₂ emanada de su combustión el elemento común a todos ellos que justifica su imposición por motivos ecológicos. Es por ello que el impuesto se aplica incluso a los combustibles gravados que sean consumidos por los sujetos responsables, excepto los utilizados en la elaboración de otros productos sujetos a este gravamen, y a los que surjan de una diferencia injustificada en el inventario⁸⁷. Este constituye el aspecto objetivo del hecho imponible del ICO₂.

La norma aclara, por un lado, que los biocombustibles en su estado puro no están sujetos al ICO₂ y que cuando se trate de biodiesel y bioetanol combustible el impuesto estará totalmente satisfecho con el pago del gravamen sobre el componente nafta, gas oil y diésel oil u otro componente gravado⁸⁸. Por el otro, dispone que están exentas del impuesto las transferencias de los combustibles gravados cuando: a) tengan como destino la exportación; b) estén destinadas a rancho de embarcaciones afectadas a tráfico o transporte internacional, a aeronaves de vuelo internacionales o para rancho de embarcaciones de pesca; c) tengan como destino el uso como materia prima en ciertos procesos químicos y petroquímicos; d) tratándose de fuel oil, se destinen como combustible para el transporte

⁸² Artículo 10 del artículo 7 (Tít. III) de la Ley 23699.

⁸³ Artículo 11 del artículo 7 (Tít. III) de la Ley 23699.

⁸⁴ La sigla “RON” viene del inglés: *Research octane number* y se refiere al número de octano de investigación, que representa el parámetro de medición de la energía del combustible.

⁸⁵ Toda mezcla de hidrocarburos livianos con o sin el agregado de biocombustibles apta para su utilización en motores térmicos de combustión interna con encendido a chispa (art. 8, Anexo, Decr. 501/2018).

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

⁸⁷ Artículo 10 del artículo 7 (Tít. III) de la Ley 23699.

⁸⁸ Artículo 13.II del artículo 7 (Tít. III) de la Ley 23699.

marítimo de cabotaje; e) se trate de operaciones de importación definitiva de productos gravados exentos por destino, siempre que sean utilizados por quienes los importen, en determinados procesos químicos, petroquímicos o industriales taxativamente indicados en la reglamentación.

El aspecto personal del hecho imponible es realizado por⁸⁹: a) aquellos que importen los productos gravados de manera definitiva; b) las empresas que refinen, produzcan, elaboren, fabriquen y/u obtengan combustibles líquidos y/u otros derivados de hidrocarburos en todas sus formas, directamente o a través de terceros; c) aquellos produzcan y/o elaboren carbón mineral⁹⁰, y d) los transportistas, depositarios, poseedores o tenedores de productos gravados que no cuenten con la documentación que acredite que tales productos han tributado el impuesto o que se encuentran comprendidos en las exenciones.

En cuanto al aspecto temporal, el hecho imponible del ICO_2 se perfecciona al momento: a) de la entrega del producto, emisión de la factura o acto equivalente, el que fuere anterior; b) del retiro del producto para su consumo, en el caso de los combustibles referidos, consumidos por el sujeto responsable del pago; c) de la verificación de la tenencia de los productos por parte de los transportistas, depositarios, poseedores o tenedores que no cuenten con la documentación que acredite que aquéllos han tributado el impuesto, y d) de la determinación de diferencias de inventarios de los productos gravados, en tanto no se encuentre justificada la causa distinta a los supuestos de imposición que las haya producido⁹¹.

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

⁸⁹ Artículo 12 del artículo 7 (Tít. III) de la Ley 23699.

⁹⁰ Serán considerados sujetos pasivos las empresas que refinen petróleo crudo y/u otros cortes de petróleo o las que produzcan, elaboren, fabriquen u obtengan, directamente o a través de terceros, los combustibles alcanzados por esta norma o, en el caso del carbón mineral, quienes sean productores y/o elaboradores. Quedan incluidas en el párrafo precedente las empresas prestadoras de servicios de recuperación de productos gravados a partir de residuos y/o efluentes y de disposición final y/o destrucción de residuos y/o efluentes que contengan productos gravados (art. 4, Anexo, Decr. 501/2018).

⁹¹ Artículo 13 del artículo 7 (Tít. III) de la Ley 23699.

provenza del extranjero (importaciones). Pero quedan excluidas, por estar exentas, las transacciones realizadas en el marco de una exportación⁹².

c) Liquidación

La liquidación de este impuesto es bastante sencilla, atento que depende de los montos fijos en moneda nacional (pesos argentinos: \$) consignados en la Ley para cada tipo de combustible, los cuales deben actualizarse trimestralmente sobre la base de las variaciones del Índice de Precios al Consumidor (IPC) que suministre el Instituto Nacional de Estadística y Censos (INDEC), considerando las variaciones acumuladas de dicho índice desde el mes de enero de 2018⁹³. Concretamente, los importes actuales⁹⁴ son los siguientes⁹⁵:

0,680 pesos por litro para la nafta sin plomo hasta 92 RON⁹⁶, la nafta con plomo de más de 92 RON (b) y la nafta virgen (c); la gasolina natural (d), el solvente (e) y el aguarrás (f);

0,782 pesos por litro para el gasoil (g); el diesel oil (h) y el kerosene (i)⁹⁷;

0,086 pesos por litro para el fuel oil (j)⁹⁸;

0,093 pesos por kilogramo para el coque de petróleo (k)⁹⁹ y

0,072 pesos por kilogramo para el carbón mineral (l)¹⁰⁰.

⁹² Artículo 13bis del artículo 7 (Tít. III) de la Ley 23699.

⁹³ Dejamos de lado las recientes medidas de emergencia dictadas por el Gobierno Nacional luego de la crisis económica originada luego de las Elecciones Nacionales Primarias Abiertas Simultáneas y Obligatorias de 2019, que retocaron los costos y precios de los combustibles, ya que tienen carácter temporal y no reflejan la primigenia intención legislativa de este gravamen.

⁹⁴ Artículo 11 del artículo 7 (Tít. III) de la Ley 23699.

⁹⁵ Estos montos se aplican sobre el total de la unidad de medida correspondiente de cada producto gravado incluido en la factura extendida por el responsable del ingreso del impuesto o en la respectiva solicitud de destinación de importación (art. 6, Anexo, Decr. 501/2018).

⁹⁶ Originariamente, a finales de 2017, era de 0,412 pesos.

⁹⁷ Originariamente, a finales de 2017, era de 0,473 pesos.

⁹⁸ Originariamente, a finales de 2017, era de 0,519 pesos.

⁹⁹ Originariamente, a finales de 2017, era de 0,557 pesos.

¹⁰⁰ Originariamente, a finales de 2017, era de 0,429 pesos.

Estos son los montos vigentes según la publicación¹⁰¹ realiza por la AFIP en su página web oficial de la Resolución General 4257/2019 y sus modificaciones¹⁰².

La norma también faculta al Poder Ejecutivo nacional, el cual delega esta particular tarea en la AFIP¹⁰³, para aumentar hasta en un 25% estos importes cuando así lo aconsejen las políticas en materia ambiental y/o energética¹⁰⁴. Esta facultad, vinculada a la fijación de los elementos cuantificantes, debe contrastarse a la luz del principio de legalidad tributaria consagrado en la CN¹⁰⁵, ya que si adoptamos su versión rígida, que implica establecer por ley todos sus elementos (esenciales o cuantificantes), estamos ante un precepto inconstitucional¹⁰⁶.

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

En este punto resulta muy interesante contrastar el ICO_2 con ICL en donde la principal diferencia, de la cual se desprende la finalidad primordial de cada uno, estriba en los importes que se aplican. Recordemos que el ICL sólo alcanza a nueve combustibles líquidos y el ICO_2 a diez combustibles líquidos (los mismos nueve del ICL más el fuel oil) y dos sólidos (coque de petróleo y carbón mineral).

¹⁰¹ Dicha publicación se sustenta en el artículo 4 de la Resolución General de la AFIP 4257; el artículo 7 del Anexo del Decreto 501/2018 y el artículo 11, segundo párrafo, del artículo 7 (Tít. III) de la Ley 23699.

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

¹⁰³ Según el Decreto reglamentario será la AFIP quien actualice dichos montos de impuesto en los meses de enero, abril, julio y octubre de cada año (art. 7, Anexo, Decr. 501/2018).

¹⁰⁴ Artículo 11 del artículo 7 (Tít. III) de la Ley 23699.

¹⁰⁵ Artículos 4, 17, 52, 75.1 y 2, 99.3, entre otros, de la CN.

¹⁰⁶ Para profundizar acerca del alcance del principio de legalidad se puede consultar a CASAS, J., "Principios jurídicos de la tributación", *Tratado de Tributación. Derecho tributario* (Dir.: Horacio García Belsunce), T. I., Vol. 1, Astrea, Buenos Aires, 2003, pp. 275-284.

Dejando de lado las medidas de emergencias dictadas¹⁰⁷ luego de las Elecciones Nacionales Primarias Abiertas Simultáneas y Obligatorias de 2019¹⁰⁸, que retocaron los costos y precios de los combustibles¹⁰⁹, el ICL contaba con solo dos alícuotas¹¹⁰ que gravaban con mayor presión fiscal a la nafta sin plomo hasta 92 RON, nafta sin plomo de más de 92 RON, nafta virgen, gasolina natural, solvente, aguarrás (\$10,638)¹¹¹ en comparación con el gasoil, diésel y kerosene (\$6,561)¹¹². Por su parte, en el ICO₂ la relación entre esos grupos de combustibles se invierte, siendo mayor para los últimos tres combustibles que para los primeros tres.

Todo ello, y la manera en la que se establecieron estos valores, parece indicar que en el ICL se tuvo en cuenta el valor de mercado de los productos gravados (capacidad contributiva), siendo así su principal finalidad de carácter recaudatorio. Pero en el ICO₂ se consideró la cantidad de emisión de este gas y el daño que genera a la atmósfera (capacidad contaminante), siendo así su principal finalidad de carácter ambiental.

d) Vocación ambiental

A partir de los importes vigentes, no queda del todo claro que el ICO₂ tenga vocación disuasoria para desalentar la emisión de este gas de efecto invernadero. A modo de ejemplo, pensemos en el caso del combustible gravado por el impuesto más consumido (nafta) y en su versión más económica de venta al público (súper). Hoy en día (agosto 2019) el precio de la nafta súper en Argentina ronda alrededor de los \$45 el litro y el gravamen asciende a tan sólo \$0,680 (1,41%). De esta forma, el porcentaje que el ICO₂ representa en el total del precio no parece ser suficiente para modificar la conducta de los compradores a la hora de adquirir combustibles. Ahora bien, si sólo tomamos los valores del IGL o si sumamos los dos impuestos sobre los combustibles (IGL e ICO₂) sobre el mismo combustible (nafta súper), vemos que los valores son otros ($10,638 + 0,680 = \$11,318$ /

¹⁰⁷ La modificación del Decreto 381/19 y el Decreto 607/2019, ambos del día 2 de septiembre de 2019.

¹⁰⁸ Las dejamos de lado porque tienen carácter temporal y no reflejan la verdadera intención legislativa.

¹⁰⁹ <http://biblioteca.afip.gob.ar/cuadroslegislativos/getAdjunto.aspx?i=7046>

¹¹⁰ <http://biblioteca.afip.gob.ar/cuadroslegislativos/getAdjunto.aspx?i=6185>

¹¹¹ Originariamente, a finales de 2017, estaban a \$6,726.

¹¹² Originariamente, a finales de 2017, estaban a \$4,148

litro) y que ya sí se puede hablar de un porcentaje (cerca del 25%) con cierta vocación disuasoria.

A los fines de mantener la función disuasoria del ICO_2 lo más prolijo sería invertir la presión fiscal de los impuestos analizados. Si bien el monto total sería el mismo, la modificación de la conducta estaría motivada por el impuesto que busca tener vocación ambiental y su esencia estaría más ligada a su *ratio legis*.

3.2. Beneficios tributarios ambientales

3.2.1. Ley 25019 de 1998 (energía solar y eólica)

Mediante esta norma, que declara de interés nacional la generación de energía eléctrica de origen eólico y solar, se consagran dos beneficios fiscales para promover dichas energías: el diferimiento del IVA y la estabilidad fiscal de todo tributo nacional. Originalmente también contempló un aumento al REE, posteriormente modificado por la Ley 26190¹¹³, pero finalmente fue derogado por la Ley 27424 de 2017¹¹⁴.

a) Diferimiento del IVA

Para las inversiones de capital destinadas a la instalación de centrales y/o equipos eólicos o solares, por el término de 15 años a partir de la promulgación de esta Ley¹¹⁵.

b) Estabilidad fiscal

Para toda actividad de generación eléctrica eólica y solar que vuelque su energía en los mercados mayoristas, por el término de 15 años a partir de la promulgación de la Ley. Se entiende por estabilidad fiscal a la imposibilidad de afectar al emprendimiento con una carga tributaria total mayor, como consecuencia de aumentos en las contribuciones impositivas y tasas, cualquiera fuera su denominación en el ámbito nacional, o la creación de otras nuevas que las alcancen como sujetos de derecho a los mismos¹¹⁶.

¹¹³ Artículo 14 de la Ley 26190.

¹¹⁴ Artículo 39 de la Ley 27424.

¹¹⁵ Artículo 3 de la Ley 25019.

¹¹⁶ Artículo 7 de la Ley 25019.

Desafortunadamente, atento que la Ley fue promulgada a finales de 1998, los beneficios fiscales que ella reconoce han perdido toda virtualidad. Pero no olvidemos que la Ley invita a las provincias a adoptar un régimen de exenciones impositivas en sus respectivas jurisdicciones en beneficio de la generación de energía eléctrica de origen eólico y solar¹¹⁷.

3.2.2. Ley 26093 de 2006 (biocombustibles)

Esta norma establece el Régimen de Promoción para la Producción y Uso Sustentables de Biocombustibles por un plazo de 15 años a partir de su aprobación¹¹⁸ y estipula los siguientes beneficios fiscales ambientales para los sujetos titulares de los proyectos de industrias de biocombustibles radicados en el territorio nacional: devolución anticipada del IVA, amortización acelerada en el Impuesto a las Ganancias y exención de otros impuestos nacionales y de la Tasa de Infraestructura Hídrica. Originariamente, esta norma también contemplaba una reducción en el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, pero actualmente se encuentra derogado.

a) Devolución o acreditación del IVA¹¹⁹

Por la compra, fabricación, elaboración o importación definitiva de bienes de capital o la realización de obras para el respectivo proyecto les hubiera sido facturado a los responsables del gravamen, luego de transcurridos como mínimo tres períodos fiscales contados a partir de aquél en el que se realizaron las inversiones. Dicha acreditación o devolución procederá en la medida en que el importe no haya tenido que ser absorbido por los respectivos débitos fiscales originados por el desarrollo de la actividad. La devolución anticipada del IVA por la Resolución General 2986/2010 de AFIP, que veremos más adelante.

¹¹⁷ Artículo 9 de la Ley 25019.

¹¹⁸ Artículo 1 de la Ley 26093. El mismo artículo autoriza al Poder Ejecutivo nacional a extender dicho plazo.

¹¹⁹ Artículo 15, punto 1), de la Ley 25019, según lo establecido por el artículo 4 de la Ley 25924 de 2004.

b) Amortización acelerada en el Impuesto a las Ganancias¹²⁰

Para inversiones realizadas durante los primeros doce meses inmediatos posteriores al de entrada en vigencia de la Ley en los siguientes términos. I. En bienes muebles amortizables adquiridos, elaborados, fabricados o importados en dicho período: como mínimo en tres cuotas anuales, iguales y consecutivas y en obras iniciadas en dicho período: como mínimo en la cantidad de cuotas anuales, iguales y consecutivas que surja de considerar su vida útil reducida al 50% de la estimada.

Para inversiones realizadas durante los segundos doce meses inmediatos posteriores a la fecha anterior. I. En bienes muebles amortizables adquiridos, elaborados, fabricados o importados en dicho período: como mínimo en cuatro cuotas anuales, iguales y consecutivas y en obras de infraestructura iniciadas en dicho período: como mínimo en la cantidad de cuotas anuales, iguales y consecutivas que surja de considerar su vida útil reducida al 60% de la estimada.

Para inversiones realizadas durante los terceros doce meses inmediatos posteriores a la fecha indicada anteriormente. I. en bienes muebles amortizables adquiridos, elaborados, fabricados o importados en dicho período: como mínimo en cinco cuotas anuales, iguales y consecutivas y en obras de infraestructura iniciadas en dicho período: como mínimo en la cantidad de cuotas anuales, iguales y consecutivas que surja de considerar su vida útil reducida al 70% de la estimada.

Este beneficio se regula por la Resolución General 2972/2010 de AFIP, que luego veremos.

c) Exención de la Tasa de infraestructura hídrica y del Impuesto a los Combustibles Líquidos

Para el biodiesel y el bioetanol producidos por los sujetos titulares de los proyectos aprobados por la Autoridad de Aplicación. Esta exención también incluye a otros tributos que en el futuro puedan sustituir o complementarlos¹²¹.

La Ley fue reglamentada por el Decreto 190/07, donde se establecieron los requisitos y las condiciones que deben cumplirse para beneficiarse

¹²⁰ Artículo 15, punto 1), de la Ley 25019, según lo establecido por el artículo 5 de la Ley 25924 de 2004.

¹²¹ Artículo 15, punto 3), de la Ley 25019.

de los mencionados incentivos fiscales. Asimismo, aclara que los sujetos titulares de proyectos podrán optar por beneficiarse de la devolución anticipada del IVA o, alternatively, practicar en el impuesto a las ganancias la amortización acelerada de los mismos, pero no podrán acceder a los dos incentivos por un mismo proyecto¹²².

El IVA bajo el beneficio será acreditado contra otros impuestos nacionales o, en su defecto, será devuelto con las garantías que al respecto establezca el Fisco. Dicha acreditación o devolución procederá en la medida en que su importe no haya debido ser absorbido por los respectivos débitos fiscales originados por el desarrollo del proyecto y se imputará contra los débitos fiscales una vez computados los restantes créditos fiscales relacionados con la actividad gravada. Se considerarán inversiones realizadas a aquéllas que correspondan a erogaciones de fondos efectuadas a partir de la fecha de aprobación del proyecto.

Cuando los bienes se adquieran bajo un contrato de *leasing*, los créditos fiscales correspondientes a los cánones y a la opción de compra sólo podrán computarse a los efectos de este Régimen luego de transcurridos como mínimo tres períodos fiscales contados a partir de aquél en que se haya ejercido la citada opción.

No podrá realizarse la acreditación contra obligaciones derivadas de la responsabilidad sustitutiva o solidaria de los contribuyentes por deudas de terceros o de su actuación como agentes de retención o percepción. Tampoco será aplicable la referida acreditación contra gravámenes con destino exclusivo al financiamiento de fondos con afectación específica ni en aquellos supuestos en que al momento de su solicitud los respectivos bienes de capital no integren el patrimonio de los titulares del proyecto.

Para inversiones realizadas durante los primeros doce meses inmediatos posteriores a la fecha de aprobación del proyecto se permiten como mínimo en tres cuotas anuales, iguales y consecutivas y para bienes muebles amortizables adquiridos, elaborados, fabricados o importados la cantidad de cuotas anuales, iguales y consecutivas que surja de considerar su vida útil reducida al 50% de la estimada, para obras de infraestructura iniciadas en dicho período.

Para inversiones realizadas durante los segundos doce meses inmediatos posteriores a la fecha indicada se permiten como mínimo en cuatro cuotas anuales, iguales y consecutivas y para bienes muebles amortizables

¹²² Artículo 20 de la Ley 25019.

adquiridos, elaborados, fabricados o importados en dicho período la cantidad de cuotas anuales, iguales y consecutivas que surja de considerar su vida útil reducida al 60% de la estimada, para obras de infraestructura iniciadas en dicho período.

Para inversiones realizadas durante los terceros doce meses inmediatos posteriores a la fecha indicada se permiten como mínimo cinco cuotas anuales, iguales y consecutivas, y para bienes muebles amortizables adquiridos, elaborados, fabricados o importados en dicho período la cantidad de cuotas anuales, iguales y consecutivas que surja de considerar su vida útil reducida al 70% de la estimada, para obras de infraestructura iniciadas en dicho período.

Finalmente, no conforme con esta detallada reglamentación, el Decreto faculta a la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) a dictar la normativa complementaria que resulte necesaria a los efectos de la aplicación de estos dos incentivos. A partir de ello, la AFIP dicta la Resolución General 2972/10 y la Resolución General 2986/10 para la amortización acelerada y la devolución o acreditación del IVA, respectivamente. Ambas normas regulan cuestiones vinculadas a los sujetos alcanzados y excluidos por el beneficio, comprobantes no admitidos, requisitos y condiciones especiales de los beneficiarios, facturas o documentos equivalentes, solicitudes del beneficio y decaimientos de este.

3.2.3. *Ley 26190 de 2006 (energías renovables – primera etapa)*

A los fines de cumplir con el objetivo de fomentar el uso de energías renovables durante la primera etapa del Régimen (2007-2017) se establecieron algunos beneficios fiscales para las personas físicas o jurídicas que fueran titulares de inversiones y concesionarios de obras nuevas de producción de energía eléctrica generada a partir de fuentes renovables de energía. Estos beneficios se podían gozar a partir de la aprobación del proyecto, siempre que tuviese principio efectivo de ejecución antes del 31 de diciembre de 2017¹²³. En el momento de otorgamiento de los beneficios el beneficiario debía constituir una garantía equivalente al monto total de beneficios asignados al proyecto¹²⁴ y el incumplimiento del emprendimien-

¹²³ Artículo 8 de la Ley 26190. Existe principio efectivo de ejecución cuando se hayan realizado erogaciones de fondos asociados al proyecto por un monto no inferior al 15% de la inversión total prevista (art. 9, Ley 26190).

¹²⁴ Artículo 9, Anexo I, del Decreto 531/2016)

to daba lugar a la caída de los beneficios acordados y al reclamo de los tributos dejados de abonar, más sus intereses y actualizaciones¹²⁵.

Concretamente, al igual que la Ley 26093 de 2006, los beneficios fiscales fijados inicialmente fueron la devolución anticipada del IVA y la amortización acelerada en el Impuesto a las Ganancias, según los postulados de la Ley 25924 de 2004. Esta última Ley lo que buscaba era alentar las inversiones en bienes de capital y obras de infraestructura.

No obstante, con la Ley 27191 de 2015, los incentivos para esta primera etapa fueron ampliados, ya que se agregaron los quebrantos extendidos, la deducción de intereses y la exención de las rentas de dividendos y utilidades en el Impuesto a las Ganancias además de un certificado de crédito fiscal para impuestos nacionales. Si bien estos beneficios fiscales corresponden a la primera etapa del Régimen (2007-2017), los desarrollamos aquí porque son la base de los incentivos fiscales de la segunda etapa (2018-2025)¹²⁶.

a) Devolución y acreditación del IVA

Por los bienes u obras de infraestructura relacionados con el proyecto contra otros impuestos nacionales, por la compra, fabricación, elaboración o importación definitiva de bienes de capital o la realización de obras de infraestructura luego de transcurridos al menos tres periodos fiscales¹²⁷, desde que se hayan realizado las respectivas inversiones.

b) Amortización acelerada en el Impuesto a las Ganancias

De los bienes y las obras relacionadas con el proyecto. Para el caso de bienes muebles amortizables adquiridos, elaborados, fabricados o importados en dicho período, la amortización es como mínimo en tres cuotas anuales, iguales y consecutivas, y para las obras de infraestructura en la cantidad de cuotas anuales, iguales y consecutivas que surja de considerar su vida útil reducida al 60% de la estimada.

¹²⁵ Artículo 10 de la Ley 26190.

¹²⁶ Artículo 9 de la Ley 26190.

¹²⁷ El beneficio de la devolución anticipada se hará efectivo luego de transcurrido como mínimo un período fiscal contado a partir de aquél en el que se hayan realizado las respectivas inversiones y se aplicará respecto del IVA facturado a los beneficiarios por las inversiones que realicen hasta la conclusión de los respectivos proyectos dentro de los plazos previstos para la entrada en operación comercial de cada uno de los mismos.

c) Quebrantos extendidos en el Impuesto a las Ganancias

En tanto que se pueden compensar las ganancias actuales con pérdidas de hasta 10 años hacia atrás.

d) Deducción de intereses en el Impuesto a las Ganancias

Para el caso las pérdidas sociales y las diferencias de cambio originados por la financiación del proyecto de inversión.

e) Exención de dividendos y utilidades en el Impuesto a las Ganancias

Siempre que sean reinvertidos en nuevos proyectos de infraestructura en el país. Este beneficio los exime de quedar alcanzados por el Impuesto a las Ganancias en relación a la alícuota del 10%.

f) Certificado de crédito fiscal

Para ser aplicado al pago de impuestos nacionales por un valor equivalente al 20% siempre y cuando se acredite un 60% de integración de componente nacional en las instalaciones electromecánicas, excluida la obra civil. Dicho porcentaje podrá llegar hasta el 30% en la medida que se demuestre la inexistencia de producción nacional.

Esta Ley debía ser reglamentada en un plazo de 90 días desde su promulgación¹²⁸, pero recién lo fue en 2009, con el Decreto 562. Igualmente, esta norma fue reemplazada por el Decreto 531/16 que reglamentó tanto la Ley 26190 como la Ley 27191.

Mediante la Resolución General 4101-E/17 de la AFIP se regularon ciertos detalles sobre los beneficios fiscales de la primera etapa del Régimen (a punto de concluir). Concretamente, se tratan cuestiones ligadas a los sujetos incluidos y excluidos de los incentivos fiscales, los documentos no comprendidos, las condiciones y requisitos para los beneficiarios y el procedimiento para solicitar y recibir los beneficios.

¹²⁸ Artículo 16 de la Ley 26190.

3.2.4. Ley 27191 de 2015 (*energías renovables – segunda etapa*)

A los fines de dar continuidad a lo dispuesto por la Ley 26190, se estableció una segunda etapa del Régimen de fomento nacional para el uso de fuentes renovables de energía en la que se pretende alcanzar lograr una contribución de las fuentes renovables de energía hasta alcanzar el 20% del consumo de energía eléctrica nacional para el 31 de diciembre de 2025¹²⁹. Asimismo, se refuerzan y complementan los beneficios fiscales consagrados para la primera etapa del Régimen.

Por un lado, los sujetos que reúnan los requisitos exigidos para ser beneficiarios del Régimen, cuyos proyectos de inversión tengan principio efectivo de ejecución entre el 1 de enero de 2018 y el 31 de diciembre de 2025, pueden gozar de los beneficios promocionales previstos en la citada Ley, aunque con ciertas modificaciones respecto a la devolución del IVA y la amortización acelerada en el Impuesto a las Ganancias¹³⁰.

En cuanto al IVA, para las inversiones realizadas entre el 1 de enero de 2018 y el 31 de diciembre de 2021, el beneficio de la devolución anticipada se hará efectivo luego de transcurridos, como mínimo, dos períodos fiscales desde que se realizaron las inversiones. Para aquellas realizadas entre el 1 de enero de 2022 y el 31 de diciembre de 2025 se efectivizará luego de transcurridos, como mínimo, tres períodos fiscales.

Respecto del beneficio de la amortización acelerada en el Impuesto a las Ganancias también existe una división temporal en la que se favorece a las más cercanas en el tiempo. Para las inversiones realizadas entre el 1 de enero de 2018 y el 31 de diciembre de 2021 en bienes muebles amortizables la amortización se realizará, como mínimo, en cuatro cuotas anuales, iguales y consecutivas y para las inversiones en obras de infraestructura se realizará, como mínimo, en la cantidad de cuotas anuales, iguales y consecutivas que surja de considerar su vida útil reducida al 70% de la estimada. Para inversiones realizadas entre el 1 de enero de 2022 y el 31 de diciembre de 2025 en bienes muebles amortizables se realizará, como mínimo, en cinco cuotas anuales, iguales y consecutivas y en obras de infraestructura, como mínimo, en la cantidad de cuotas anuales, iguales y consecutivas que surja de considerar su vida útil reducida al 80% de la estimada. Finalmente, para inversiones realizadas con posterioridad al 1 de enero de 2026 por proyectos con principio efectivo de ejecución

¹²⁹ Artículo 5 de la Ley 27191.

¹³⁰ Artículo 6 de la Ley 27191.

anterior a dicha fecha, las inversiones se amortizarán, como mínimo, en cinco cuotas anuales, iguales y consecutivas.

Por otro lado, la norma también dispuso eximir hasta el 31 de diciembre de 2017¹³¹ del pago de los derechos a la importación y de todo otro derecho, impuesto, gravamen correlativo o tasa de estadística, con exclusión de las demás tasas retributivas de servicios, por la introducción de bienes de capital, equipos especiales o partes o elementos componentes de dichos bienes, nuevos en todos los casos, y de los insumos que fueren necesarios para la ejecución del proyecto¹³². Estos beneficios ya no se encuentran vigentes.

Finalmente, se estipuló que el acceso y la utilización de las fuentes renovables de energía no estarán gravados por ningún tipo de tributo específico, canon o regalías, sean nacionales, provinciales, municipales o de la CABA hasta el 31 de diciembre de 2025¹³³.

La norma culmina invitando a las provincias y a la CABA a adherirse y a dictar su propia legislación destinada a promover la producción de energía eléctrica a partir de fuentes renovables de energía. También solicita a las provincias que inviten expresamente a sus municipalidades y comunas a adherir a este Régimen y a dictar la legislación pertinente con la finalidad de llevar adelante el beneficio indicado en el párrafo anterior¹³⁴.

En virtud de ello, entendemos que si una provincia opta por adherir a esta norma sin realizar ningún tipo de reserva en el plano fiscal, el beneficio genérico para el acceso y utilización de las fuentes renovables de energía sería de automática aplicación para todos los tributos provinciales. Esto concuerda con lo establecido en la reglamentación que veremos más adelante. Lo mismo ocurriría para los tributos municipales en el caso que los municipios de una provincia que adhirió plenamente a esta legislación también opten por una adhesión sin reservas.

La Ley fue reglamentada por el Decreto 531/16, donde se detallaron muchas cuestiones relativas a los beneficios fiscales. Luego de especificar quiénes pueden acceder a los beneficios fiscales de la ley y mediante qué procedimiento, se dedica a regular cuestiones particulares sobre cada uno de ellos.

¹³¹ Artículo 16 de la Ley 27191.

¹³² Artículo 14 de la Ley 27191.

¹³³ Artículo 17 de la Ley 27191.

¹³⁴ Artículo 22 de la Ley 27191.

a) Reglamentación de la devolución o acreditación del IVA¹³⁵

La acreditación o devolución procederá en la medida en que el importe de ellas no haya debido ser absorbido por los respectivos débitos fiscales originados por el desarrollo de las actividades. A los fines establecidos en el presente apartado, se considerarán inversiones realizadas a aquellas que correspondan a erogaciones de fondos efectuadas a partir de la fecha de aprobación del proyecto, de conformidad con los plazos establecidos en el mismo.

Cuando los bienes se adquieran bajo contratos de *leasing*, los créditos fiscales correspondientes a los cánones y a la opción de compra sólo podrán computarse a los efectos de este régimen luego de haber transcurrido como mínimo un período fiscal, contado a partir de aquél en que se haya ejercido la citada opción.

No podrá realizarse la acreditación prevista en este Régimen contra obligaciones derivadas de la responsabilidad sustitutiva o solidaria de los contribuyentes por deudas de terceros o de su actuación como agentes de retención o percepción ni será aplicable la referida acreditación contra gravámenes con destino exclusivo al financiamiento de fondos con afectación específica ni contra deudas correspondientes al Sistema de la Seguridad Social. Tampoco procederá la acreditación o devolución cuando, al momento de su solicitud, los respectivos bienes de capital no integren el patrimonio de los titulares del proyecto.

b) Reglamentación de la amortización acelerada en el Impuesto a las Ganancias¹³⁶

Este beneficio queda sujeto a la condición de que los bienes adquiridos permanezcan en el patrimonio del titular del proyecto que se trate durante tres años contados a partir de la fecha de habilitación del bien. Esta fecha es aquella en la que se encuentra ejecutado el proyecto o, si se trata de la etapa de producción o funcionamiento, una vez finalizado el período de pruebas y puesta a punto. No se producirá la caducidad en el caso de reemplazo de bienes que hayan gozado de la franquicia, en tanto el monto invertido en la reposición sea igual o mayor al obtenido por su venta.

¹³⁵ Artículo 9 del Decreto 531/16.

¹³⁶ Artículo 9 del Decreto 531/16.

c) Reglamentación del quebranto extendido en el Impuesto a las Ganancias¹³⁷

Quienes que desarrollen actividades distintas a las alcanzadas por este incentivo deberán llevar su contabilidad de manera tal que permita la determinación y evaluación en forma separada de la actividad promovida del resto de las desarrolladas.

d) Reglamentación de la deducción de intereses en el Impuesto a las Ganancias¹³⁸

Los beneficiarios podrán exponer contablemente, como nota explicativa, los importes de los intereses y de las diferencias de cambio originados por la financiación del proyecto. Su tratamiento impositivo seguirá lo dispuesto en la Ley del Impuesto a las Ganancias.

e) Reglamentación de la exención de dividendos y utilidades en el Impuesto a las Ganancias¹³⁹

Este beneficio será aplicable en la medida que los dividendos o utilidades sean reinvertidos en un nuevo proyecto de infraestructura en el país, en el plazo y bajo las condiciones que establezca la Autoridad de Aplicación.

f) Certificado de crédito fiscal

No incluirán los costos de transporte y montaje de equipamiento en el cómputo del componente nacional. La Autoridad de Aplicación establecerá el procedimiento por el cual los beneficiarios podrán solicitarlos, los requisitos y las condiciones a cumplir y las garantías que deben constituir los beneficiarios antes de la entrada en operación comercial del proyecto y el alcance de dicho beneficio.

A su vez, el certificado no podrá utilizarse para cancelar obligaciones derivadas de la responsabilidad sustitutiva o solidaria de los contribuyentes por deudas de terceros o de su actuación como agentes de retención o percepción, ni para cancelar gravámenes con destino exclusivo al financiamiento de fondos con afectación específica ni deudas correspondientes al Sistema de la Seguridad Social.

¹³⁷ Artículo 9 del Decreto 531/16.

¹³⁸ Artículo 9 del Decreto 531/16.

¹³⁹ Artículo 9 del Decreto 531/16.

El beneficiario podrá ceder el Certificado Fiscal siempre que no registre deuda líquida exigible con la Administración.

g) Reglamentación de la exención de tributos a la importación¹⁴⁰

La exención del pago de los derechos de importación se aplicaba para cada beneficiario desde la obtención del certificado de inclusión en el Régimen, donde se individualizaban los bienes de capital, equipos especiales, partes o elementos componentes de dichos bienes y los insumos determinados y certificados por la Autoridad de Aplicación que fueren necesarios para la ejecución del proyecto, según la posición arancelaria de la Nomenclatura Común del MERCOSUR (NCM) y determinando la cantidad para cada caso. Este beneficio sólo era aplicable para los bienes importados nuevos.

Los bienes beneficiados por estas exenciones estaban sujetos a la respectiva comprobación de destino por todo el plazo del proyecto, incluida la operación. El desarrollador del proyecto no podía disponer de ellos ni dar un destino distinto del indicado para ese período. En caso de que el proyecto no comience su operación comercial en el plazo establecido, el beneficiario debía abonar los derechos, impuestos y gravámenes de los que hubiera sido eximido.

h) Reglamentación de la no sujeción del acceso y la utilización de las energías renovables

El acceso y la utilización de las fuentes renovables de energía incluidas no estarán gravados o alcanzados por ningún tipo de tributo específico, canon o regalías, sean nacionales, provinciales, municipales o de la CABA, hasta el 31 de diciembre de 2025, en las jurisdicciones que adhieran al Régimen.

Antes de culminar este punto también hay que mencionar la reciente Resolución General 4437 de 2019 de la AFIP, donde se estipula fundamentalmente el procedimiento que deben seguir los sujetos beneficiarios de la amortización acelerada en el Impuesto a las Ganancias y la devolución o acreditación del IVA.

¹⁴⁰ Artículo 14 del Decreto 531/16.

3.2.5. *Ley 27231 de 2015 (biomasa “en vivo”)*

Esta legislación consagra un Régimen promocional para las personas físicas o jurídicas que desarrollen la actividad de acuicultura, por hasta un máximo de mil toneladas anuales consideradas como biomasa “en vivo”, en cuyos cultivos tengan como objetivo a los organismos acuáticos de carácter animal y vegetal.

A estos efectos se consagran dos beneficios fiscales: la eliminación de aranceles de importación y la amortización acelerada en el Impuesto a las Ganancias, los cuales tendrán una duración no mayor a dos ejercicios fiscales desde su otorgamiento¹⁴¹. Los beneficios económico-financieros tendrán vigencia por el término de diez años desde la promulgación de la norma¹⁴².

a) Eliminación de aranceles de importación

De equipos o maquinarias incluidas en los proyectos de acuicultura aprobados por la Autoridad de Aplicación, cuando no hubiera producción nacional.

b) Amortización acelerada en el Impuesto a las Ganancias

Del 100% en dos ejercicios, del valor de las maquinarias adquiridas para el proyecto de agricultura aprobado.

Esta Ley fue reglamentada por el Decreto 692/17. En cuanto a los incentivos fiscales, simplemente aclara que la Subsecretaría de Pesca y Acuicultura deberá comunicar a la AFIP, cuando no hubiera producción nacional, los sujetos beneficiarios, bienes muebles objeto de dichos beneficios y correspondientes partidas arancelarias¹⁴³.

3.2.6. *Decreto 814 de 2017 (energías renovables – aranceles aduaneros)*

Se dispuso la eliminación y reducción de la alícuota de los derechos de importación extrazona para ciertos bienes e insumos necesarios en la generación de energías renovables. Este beneficio aduanero se dispuso por un plazo de cinco años, contados desde el 1 de enero y el 1 de julio de

¹⁴¹ Artículo 44 de la Ley 27231.

¹⁴² Artículo 40 de la Ley 27231.

¹⁴³ Artículo 44 del Decreto 692 de 2017.

2018, dependiendo del tipo de bien que se trate¹⁴⁴. La eliminación total de estos derechos se fijó para aquellos bienes que no tienen producción local o que resultan necesarios para la integración con bienes de fabricación local.

En estos casos el beneficio es únicamente aplicable cuando el importador definitivo de las mercaderías sea: a) el titular de un proyecto de generación, cogeneración o autogeneración de energía eléctrica de fuente renovable inscripto en el Registro Nacional de Proyectos de Generación de Energía Eléctrica de Fuente Renovable, o b) la persona humana o jurídica inscripta en el Registro de Fabricantes y Proveedores de Componentes destinados a la Producción de Energía Eléctrica a partir de Fuentes Renovables¹⁴⁵.

El propio Decreto explica que estas medidas fiscales se adoptan en el marco de la Ley 26190¹⁴⁶, por la cual se permite al Poder Ejecutivo instrumentar políticas públicas destinadas a promover la inversión en el campo de las energías renovables, y de la Ley 22415 (Código Aduanero)¹⁴⁷, que faculta al Poder Ejecutivo a desgravar del derecho de importación la importación para consumo de mercadería gravada con el objeto de promover, proteger o conservar los recursos naturales o las especies animales o vegetales.

Sus considerandos destacan que la expansión del uso de fuentes renovables de energía destinadas a la producción de energía eléctrica tiene consecuencias favorables para el país ya que implica la diversificación de la matriz energética nacional, la expansión de la potencia instalada, la reducción del consumo de combustibles fósiles y de la emisión de gases de efecto invernadero y la contribución a la mitigación del cambio climático.

3.2.7. Ley 27424 de 2017 (*generación distribuida de energía eléctrica*)

Esta norma fijó las políticas para la generación de energía eléctrica de origen renovable, estableció las condiciones jurídicas y contractuales para ello e implementó una serie de beneficios fiscales para fomentar dicha actividad. Concretamente, se dispusieron dos beneficios fiscales directos, dos indirectos y un beneficio fiscal eventual.

¹⁴⁴ Artículos 1, 2 y 3 del Decreto 814/17.

¹⁴⁵ Artículo 5 del Decreto 814/17.

¹⁴⁶ Artículo 6 de la Ley 26190.

¹⁴⁷ Artículo 664 de la Ley 22415.

a) Beneficios fiscales directos**a.1) Exención en el Impuesto a las Ganancias**

Para las rentas derivadas de la actividad de inyección de energía eléctrica distribuida, generada a partir de fuentes renovables de energía, por parte de los usuarios-generadores¹⁴⁸ que cuenten con 300kw de potencia contratada como máximo y que cumplan con los requisitos y demás autorizaciones determinados en esta norma y en la reglamentación¹⁴⁹.

a.2) Exención en el IVA

Para la venta de la energía inyectada para usuarios-generadores¹⁵⁰ que cuenten con 300kw de potencia contratada como máximo y cumplan con los requisitos y condiciones determinadas en la normativa¹⁵¹.

b) Incentivos fiscales indirectos

La norma también consagra una serie de incentivos tributarios que no favorecen directamente a los usuarios-generadores, sino al Fondo para la Generación Distribuida de Energías Renovables (FODIS)¹⁵² y al Régimen de fomento para la fabricación nacional de sistemas, equipos e insumos para generación distribuida a partir de fuentes renovables (FANSIGED)¹⁵³. Tanto el Fondo como el Régimen persiguen, de una manera u otra, procurar incentivar la generación distribuida de energía eléctrica basadas en fuentes renovables de energía.

¹⁴⁸ Son aquellos usuarios del servicio público de distribución que disponga de equipamiento de generación de energía de fuentes renovables que reúna los requisitos técnicos para inyectar a dicha red los excedentes del autoconsumo en los términos que establece la presente ley y su reglamentación. No están comprendidos los grandes usuarios o autogeneradores del mercado eléctrico mayorista (art. 3, inc. j, Ley 27424).

¹⁴⁹ Artículo 12bis de la Ley 27191. Este artículo fue incorporado recientemente por el artículo 314 de la Ley 27430 de 2017.

¹⁵⁰ Son aquellos usuarios del servicio público de distribución que disponga de equipamiento de generación de energía de fuentes renovables que reúna los requisitos técnicos para inyectar a dicha red los excedentes del autoconsumo en los términos que establece la presente ley y su reglamentación. No están comprendidos los grandes usuarios o autogeneradores del mercado eléctrico mayorista (art. 3, inc. j, Ley 27424).

¹⁵¹ Artículo 12bis de la Ley 27191. Este artículo fue incorporado recientemente por el artículo 314 de la Ley 27430 de 2017.

¹⁵² Artículo 16 de la Ley 27191.

¹⁵³ Artículo 32 de la Ley 27191.

b.1) FODIS

Por un lado, tenemos el FODIS que se conforma como un fideicomiso de administración y tiene objeto la aplicación de los bienes fideicomitidos al otorgamiento de préstamos, incentivos, garantías; la realización de aportes de capital y la adquisición de otros instrumentos financieros, todos ellos destinados a la implementación de sistemas de generación distribuida a partir de fuentes renovables¹⁵⁴. Se designa al Estado nacional como fiduciante y fideicomisario del Fondo y el banco público seleccionado por el fiduciante como fiduciario¹⁵⁵. Serán beneficiarias las personas humanas y jurídicas domiciliadas y registradas en el país cuyos proyectos de generación distribuida hayan obtenido aprobación por parte de las autoridades del Fondo y que cumplan con lo establecido en la reglamentación.

Tanto el FODIS como el fiduciario, en sus operaciones relativas al FODIS, están eximidos de todo impuesto, tasa y contribución nacional existente o a crearse en el futuro¹⁵⁶.

b.2) FANSIGED

Por el otro, tenemos el FANSIGED, cuyas actividades son las siguientes: investigación, diseño, desarrollo, inversión en bienes de capital, producción, certificación y servicios de instalación para la generación distribuida de energía a partir de fuentes renovables¹⁵⁷.

A efectos de fomentar estas actividades se establecen los siguientes beneficios tributarios¹⁵⁸: a) certificado de crédito fiscal sobre la inversión en investigación y desarrollo, diseño, bienes de capital, certificación para empresas fabricantes¹⁵⁹; b) amortización acelerada del Impuesto a las Ganancias por la adquisición de bienes de capital para la fabricación de

¹⁵⁴ Artículo 17 de la Ley 27191.

¹⁵⁵ Artículo 18 de la Ley 27191.

¹⁵⁶ Artículo 22 de la Ley 27191.

¹⁵⁷ Artículo 33 de la Ley 27191.

¹⁵⁸ Artículo 34 de la Ley 27191.

¹⁵⁹ El mismo será de carácter nominativo y transferible por única vez y tendrá una vigencia de cinco (5) años contados a partir de su emisión. El certificado de crédito fiscal será aplicado al pago de impuestos nacionales, por la totalidad de los montos a abonar en concepto de impuesto a las ganancias, impuesto a la ganancia mínima presunta, impuesto al valor agregado, impuestos internos, con excepción de aquellos gravámenes con destino a la seguridad social, en carácter de saldo de declaración jurada y anticipos, cuya recaudación se encuentra a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos, por un valor a establecer a través de la reglamentación de la presente. El certificado de crédito fiscal no podrá aplicarse al pago de deudas anteriores a la fecha

equipos e insumos destinados a la generación distribuida de energía a partir de fuentes renovables, con excepción de automóviles¹⁶⁰, y c) devolución anticipada del IVA por la adquisición de los bienes para cumplir con los objetivos de este régimen¹⁶¹.

c) Beneficios fiscales eventuales¹⁶²

Finalmente, se establece la posibilidad de fijar en un futuro diversos instrumentos, incentivos y beneficios a fin de promocionar la generación distribuida de energía eléctrica a partir de fuentes renovables para beneficiar a los usuarios-generadores que acrediten fehacientemente el cumplimiento de los requisitos establecidos en la presente Ley y sus reglamentaciones.

En relación a los beneficios tributarios se habla de la posibilidad de instrumentar un certificado de crédito fiscal para ser aplicado al pago de impuestos nacionales. El monto total del certificado de crédito fiscal no podrá superar en ningún caso el 50% del costo de combustible fósil desplazado durante la vida útil del sistema de generación distribuida, de acuerdo a la estimación que efectúe la autoridad de aplicación¹⁶³.

El certificado de crédito fiscal es nominativo e intransferible, pudiendo ser aplicado por los beneficiarios al pago de la totalidad de los montos a abonar en concepto de numerosos impuestos nacionales (Impuesto a las Ganancias, Impuesto a la Ganancia Mínima presunta, IVA, Impuestos Internos), en carácter de saldo de declaración jurada y anticipos, cuya recaudación se encuentra a cargo de la AFIP¹⁶⁴.

Este beneficio se encuentra regulado por la Resolución General 4511 de 2017 de la AFIP, en la cual se especifican cuestiones sobre su alcance, los deberes de los beneficiarios y la consulta e imputación de dichos certificados.

de emisión del mismo. Los eventuales saldos a favor no darán lugar a reintegros o devoluciones por parte del Estado nacional.

¹⁶⁰ Dichas amortizaciones serán practicadas a partir del período fiscal de habilitación del bien, de acuerdo con las normas previstas en el artículo 84 de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

¹⁶¹ Será acreditado contra otros impuestos a cargo de la AFIP en el plazo, las condiciones y las garantías que establezca la reglamentación.

¹⁶² Artículo 25 de la Ley 27424.

¹⁶³ Artículo 28 de la Ley 27191.

¹⁶⁴ Artículo 28 de la Ley 27191.

La Ley 27424 fue reglamentada por el Decreto 986/18, aunque sólo se regularon algunas cuestiones de los beneficios fiscales directos. Concretamente, se dispuso que las exenciones en el Impuesto a las Ganancias y en el IVA resultarán de aplicación respecto de aquellas operaciones de inyección de energía eléctrica de generación distribuida, realizadas por el beneficiario a partir de la fecha de conexión del medidor bidireccional¹⁶⁵.

En los considerandos de este Decreto se destaca la promoción del uso eficiente de la energía eléctrica, la reducción de pérdidas en el sistema interconectado, la reducción de los costos de generación de energía para el sistema en su conjunto, la protección ambiental y la protección de los derechos de los usuarios en cuanto a la equidad, no discriminación y libre acceso a los servicios e instalaciones de transporte y distribución de electricidad.

4. Conclusiones

Considerando que junto a las provincias y la CABA el ENA tiene competencias ambientales y tributarias para regular tanto las energías renovables como las medidas fiscales que se relacionen con aquéllas, el objetivo de este capítulo consistió en determinar y valorar la normativa nacional argentina para promover la generación y el uso de las energías renovables a través de la Tributación Ambiental. A estos fines el trabajo se dividió en dos grandes partes: por un lado, resumimos la principal normativa vigente sobre la generación y el uso de las energías renovables, haciendo especial hincapié en leyes y decretos y, por el otro, analizamos las medidas tributarias que pueden fomentar dichas energías en desmedro de las energías no renovables.

En cuanto al primer punto, hemos comprobado que hoy en día existen catorce normas nacionales cuyo texto se relaciona con las energías renovables, entre las cuales se encuentran nueve leyes, cuatro decretos y una resolución del Ministerio de Justicia, Seguridad y Derechos Humanos. Sólo cinco de ellas hacen referencia expresa a las energías renovables: el Decreto 3408/79, que fija los lineamientos para el desarrollo de la energía geotérmica; la Ley 26190 de 2006, que aprueba el Régimen de fomento nacional para el uso de fuentes renovables de energía destinada a la pro-

¹⁶⁵ Artículo 12bis del Decreto 986/18.

ducción de energía eléctrica; Ley 27191 de 2015, que modifica y complementa la ley anterior; el Decreto 9/17, que declara a ese año como el año de las energías renovables, y la Ley 27424 de 2017, que declara de interés nacional la generación distribuida de energía eléctrica a partir de fuentes de energías renovables para autoconsumo y eventual inyección de excedentes de energía eléctrica a la red de distribución.

La primera regulación vigente sobre las energías renovables tiene 40 años y se trata del Decreto 3408/79, pero actualmente las Leyes 26190 y 27191 de 2006 y 2015 constituyen la normativa nacional más importante a la hora de regular las energías renovables. A ellas se podría también añadir la Ley 27424 de 2017.

Considerando la definición de la Ley 26190¹⁶⁶ vimos que, dejando de lado a la energía hidráulica/hidroeléctrica, la normativa nacional se dedicó a regular expresamente las siguientes energías renovables: geotérmica (Decreto 3408/79), eólica (Ley 25019), solar (Ley 25019), biocombustibles (Ley 26093), hidrógeno (Ley 26123) y Biomasa (Decreto 91/2009 y Ley 27231). De forma tal que aún queda mucho camino normativo por recorrer en este sentido, atento que cada tipología tiene sus particularidades que merecen ser recogidas.

En cuanto al segundo punto de este capítulo, en el que vinculamos las energías renovables y las medidas tributarias ambientales, nos dedicamos tanto a los tributos como a los beneficios fiscales.

Los tributos analizados fueron el Recargo a la Energía Eléctrica (REE) implementado por la Ley 15336 de 1960, que se enfoca en el sector de la energía eléctrica, y el Impuesto al CO₂ (ICO₂) instaurado por la Ley 27430 de 2017, que se aplica en el sector de los combustibles fósiles. El objetivo de este análisis fue dilucidar si estos gravámenes presentan alguna función disuasoria respecto de la generación o el consumo de las energías no renovables o convencionales.

Por un lado, el REE grava la energía eléctrica, pero no alcanza su consumo directo, al ser afrontado por los compradores del mercado mayorista,

¹⁶⁶ “Son las fuentes renovables de energía no fósiles idóneas para ser aprovechadas de forma sustentable en el corto, mediano y largo plazo: energía eólica, solar térmica, solar fotovoltaica, geotérmica, mareomotriz, undimotriz, de las corrientes marinas, hidráulica, biomasa, gases de vertedero, gases de plantas de depuración, biogás y biocombustibles, con excepción de los usos previstos en la Ley 26093” (art. 4, inc. a), Ley 26190).

y tampoco discrimina las fuentes de las cuales deriva la energía eléctrica gravada, quedando así incluidas tanto las fuentes renovables como las no renovables. Por lo tanto, entendemos que no se trata de un auténtico tributo ambiental que tenga por finalidad desalentar la generación o el consumo de energía eléctrica basada en fuentes no renovables. Por otro lado, el ICO_2 alcanza el consumo de combustibles fósiles que emiten CO_2 a la atmósfera, pero considerando los importes vigentes no parecieran ser suficientes para desalentar la emisión de este gas y, en definitiva, las energías no renovables basadas en combustibles fósiles. Por lo tanto, si bien se gravan actividades contaminantes la presión fiscal no tiene una entidad suficiente para generar una verdadera disuasión de conductas.

Los beneficios fiscales ambientales vigentes para fomentar las energías renovables son numerosos y actualmente se encuentran distribuidos en un decreto y seis leyes, reglamentadas y complementadas a su vez por decretos y resoluciones. La primera norma tiene prácticamente 25 años y se trata de la Ley 25019 de 1998 que regula y declara de interés nacional la generación de energía solar y eólica, aunque los dos beneficios fiscales que contempla han perdido virtualidad. Es por ello que los incentivos vigentes más lejanos en el tiempo se encuentran regulados por la Ley 26093 de 2006 y buscan promocionar la producción y el consumo de biocombustibles, pero recordemos en aquel momento el biocombustible todavía no era considerada una energía renovable según la definición legal, sino que lo es desde 2015 con la Ley 27190. Es por ello que en realidad fue el año 2006, con la Ley 26190, cuando comenzaron a regularse incentivos tributarios para fomentar directamente la energía renovable en el país.

Estos incentivos son de lo más variados y buscan tanto anular, aplazar y aminorar el pago de la obligación tributaria, así como mantener inmutable la presión fiscal. La anulación del pago se advierte con las exenciones de tasas e impuestos (Ley 26093), la devolución o acreditación del IVA (Leyes 26093, 26190 y 27191), la exención de dividendos (Leyes 26190 y 27191) y exenciones generales en el Impuesto a las Ganancias (Ley 27424), la exención de ciertos derechos de importación (Ley 27191 y Decreto 814/17) y la exención en el IVA (Ley 27424). El aplazamiento se busca básicamente con el diferimiento del IVA (Ley 25019). La disminución se observa, por un lado, en el Impuesto a las Ganancias, con la amortización acelerada (Leyes 26093, 26190 y 27191), los quebrantos extendidos (Leyes 26190 y 27191) y la deducción de intereses (Ley 26190 y Ley 27191) y, por el otro, con los certificados de crédito fiscal para todos los impuestos nacionales (Leyes 26190, 27191 y 27424). Finalmente, la inmutabilidad

se alcanza mediante la estabilidad fiscal (Ley 25019). También podemos agregar un supuesto de no sujeción regulado en la Ley 27191 para el acceso y la utilización de las fuentes renovables de energía.

Resulta destacable que todos estos incentivos fiscales han sido reglamentados con Decretos y, en algunos casos, también por resoluciones generales de la AFIP, dándoles plena operatividad práctica en la mayoría de los casos. Los beneficios de la Ley 25019 están reglamentados por el Decreto 1597/99; los de la Ley 26093 por el Decreto 190/07, las Resoluciones Generales 2972/10 y 2986/10 de la AFIP; los de la Ley 26190 por el Decreto 562/99 (reemplazado por el Decreto 531/16) y la Resolución General 4101-E/17 de la AFIP; los de la Ley 27191 por el Decreto 531/16 y la Resolución General 4437/19 de la AFIP; los de la Ley 27231 por el Decreto 692/17 y los de Ley 27424 por la Resolución General 4511/17 de la AFIP y el Decreto 986/19. Aunque hay que señalar que los Decretos 1597/99 (Ley 25019) y 692/17 (Ley 27231) prácticamente nada aportan sobre la aplicación práctica de los beneficios.

Finalmente, también hemos comprobado que todos los beneficios fiscales tienen un plazo de caducidad que aún no ha vencido, salvo aquellos regulados por las Leyes 25019 y 26190 que vencieron en octubre de 2013 y diciembre de 2017, respectivamente. Concretamente, los incentivos de la Ley 26093 en abril de 2021; los de la Ley 27231 en diciembre de 2025; los del Decreto 814/17 a finales de 2022 y los de la Ley 27191 en diciembre 2025. De manera que, salvo prórroga mediante, al concluir el año 2025 todos estos beneficios fiscales habrán caducado.

En definitiva, a partir de todo lo expuesto podemos afirmar que la normativa vigente del ENA claramente promueve las energías renovables a través de la Tributación Ambiental, aunque lo hace exclusivamente a través de beneficios fiscales (más de veinte). Si bien encontramos dos gravámenes que en un inicio podrían considerarse ambientalmente útiles, por su materia imponible y su escasa presión fiscal en realidad carecen de vocación disuasoria respecto de las energías no renovables. De manera que, si bien se han dado importantes pasos en este ámbito, con el dictado de numerosos beneficios fiscales ambientales, aún queda mucho por mejorar. Ello implica, entre otras cuestiones, regular particularmente todos los tipos de energía renovable, implementar auténticos tributos ambientales que desalienten las energías no renovables y evaluar el impacto económico y ambiental de los incentivos fiscales ambientales ya regulados para determinar su eficacia. También será importante ir revisando regularmente las fechas de caducidad de cada uno de los beneficios fiscales ambientales.