



## LA PROMOCIÓN DE LA ENERGÍA ELÉCTRICA BASADA EN FUENTES RENOVABLES A TRAVÉS DE LA TRIBUTACIÓN AMBIENTAL EN ARGENTINA

Prof. Dr. Magter Rodolfo Salassa Boix<sup>[1]</sup>

### 1. Introducción

Desde hace ya tiempo que la comunidad internacional ha tomado consciencia de las perjudiciales consecuencias que el cambio climático implica para la vida en nuestro planeta y de la directa vinculación de aquéllas con el actuar humano<sup>[2]</sup>. Son numerosas las actividades antrópicas que contribuyeron a generar esta problemática climática, pero en esta oportunidad destacamos aquellas relacionadas con el uso de fuentes energéticas tradicionales, es decir basadas en fuentes no renovables, ya que son una de sus principales causas (Álvarez 2016, 7), y dentro de ellas en la generación y el consumo de energía eléctrica.

A partir de ello, en este trabajo nos enfocaremos en el uso de la energía eléctrica basada en fuentes no renovables, como una de las principales causales de contaminación y desajuste climático, y en el uso de la energía eléctrica basada en fuentes renovables, como una alternativa y solución a los problemas ambientales derivados del cambio climático. La importancia que acarrea esta problemática ambiental se fue reflejando en la planificación de las políticas públicas de la gran mayoría de Estados, que se vieron obligados a adoptar las más variadas medidas revertir sus devastadoras consecuencias.

La República Argentina no es la excepción a la hora de padecer y afrontar esta problemática, aunque esta última actitud se empezó a vislumbrar seriamente desde no hace mucho tiempo. Si bien durante las últimas dos décadas se ha avanzado notablemente en el dictado de normativa ambiental general, con la Constitución Nacional a la cabeza, fue recién a finales de 2015 cuando se comenzaron a reconocer gubernamentalmente los problemas de contaminación ambiental y abastecimiento energético del sistema de generación, distribución y consumo de energía eléctrica del país. A partir de ello, el fomento de las energías renovables tomó un verdadero impulso como una alternativa y solución a la problemática climática ambiental generada por las fuentes energéticas no renovables. No olvidemos que hasta el año 2015 la Argentina era uno de los países de América Latina que menos invertía en energías renovables, sólo por encima de Colombia y Venezuela, en ese orden<sup>[3]</sup>.

Desde hace unos años la cuestión energética se ha transformado en un tema prioritario para el país y ello se vio reflejado en el ordenamiento jurídico nacional. Por un lado, se destacan el Decreto 134 de 2015, que reconoció la emergencia del sector eléctrico nacional e instruyó la elaboración de un programa para asegurar la sustentabilidad ambiental y energética; las Resoluciones 6 y 7 de 2016 del Ministerio de Energía y Minería, que evidenciaron la necesidad de aumentar los precios de referencia de la electricidad y retocar el sistema de gestión de los subsidios al consumo de energía eléctrica y el Decreto 9 de 2017, que declaró a ese año como el año de las energías renovables. Por otro lado, podemos mencionar la Ley 27191 de 2015, que complementó la Ley 26190 de 2006 que estableció el régimen de fomento nacional para el uso de fuentes renovables de energía destinada a la producción de energía eléctrica y la reciente Ley 27424 de 2017, que fijó un régimen de fomento a la generación distribuida de energía renovable para autoconsumo y eventual inyección a la red eléctrica pública.

Hoy por hoy no existen prácticamente dudas acerca de las causas y consecuencias del cambio climático ni de la necesidad inminente de encontrar soluciones efectivas. Dentro del amplio espectro de alternativas con que cuentan los Estados para combatir la contaminación ambiental, las medidas tributarias vienen cobrando un protagonismo cada vez mayor. Los informes de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) demuestran que en los últimos veinticinco años la mayoría de sus Estados miembros, con los países nórdicos a la cabeza, ha implementado un proceso de reforma fiscal ambiental que, si bien se ha desacelerado con las últimas crisis económicas mundiales, no ha dejado de avanzar (Barde, 1994; Schlegelmilch y Joas 2015 y OCDE 2016). Todo ello ha llevado a comprobar empíricamente lo que ya se venía sosteniendo teóricamente: que el Derecho tributario es un mecanismo jurídico eficaz para proteger el medio ambiente (Castello 2006, 100).

En base a todo lo expuesto partimos del supuesto que el uso excesivo de las fuentes energéticas tradicionales es una de las principales actividades antrópicas generadoras del cambio climático, que la República Argentina padece serios problemas de deterioro ambiental y desabastecimiento energético que urgen resolver, que las fuentes renovables constituyen una importante alternativa para generar energía eléctrica menos contaminante y que las medidas tributarias son herramientas jurídicas eficaces para proteger el medio ambiente. A partir de ello, nuestro objetivo consiste en determinar si el sistema tributario nacional argentino está orientado, y en qué medida, a promover el uso de energía eléctrica basada en fuentes renovables para detectar la coherencia entre las intenciones políticas y las decisiones normativas en materia tributaria. Asimismo, se propondrán modificaciones para mejorar tal orientación. El trabajo se divide en cuatro partes. En primer lugar, veremos cómo se puede proteger el medio ambiente a través de la Tributación Ambiental; en segundo y tercer lugar, aplicaremos los postulados de la Tributación Ambiental al ámbito normativo específico de la energía eléctrica; y, en cuarto lugar, repasaremos el sistema actual de subsidios nacionales al consumo de energía eléctrica basada en fuentes no

renovables. Finalizaremos el trabajo con las conclusiones y propuestas.

## 2. Medidas tributarias ambientales

Las medidas tributarias son los tributos y los beneficios fiscales y pueden relacionarse con el medio ambiente básicamente de tres maneras: perjudicándolo, área del Derecho tributario que llamaremos Tributación Anti-ambiental; beneficiándolo, que llamaremos Tributación Ambiental, o siendo indiferente, es decir que estamos ante una Tributación Ambientalmente Neutra (Salassa Boix 2015, 24). Nuestro objetivo está en la protección del medio ambiente, por lo tanto, nos enfocamos en la Tributación Ambiental, que comprende tanto los tributos como los beneficios fiscales ambientales. Aunque no podemos dejar completamente de lado a la Tributación Anti-ambiental, ya que una verdadera reforma fiscal ambiental incluye la eliminación de tributos, beneficios[4], que perjudican al medio ambiente, ni tampoco los subsidios que van en esa misma dirección atento que, aunque no sean medidas tributarias, sino financieras, pueden enviar mensajes contradictorios a los que intenta enviar la Tributación Ambiental (Fanelli 2015, 9 y Rius 2013, 9).

Por un lado, definimos a los tributos ambientales como aquellos gravámenes que tienen como finalidad esencial el desaliento de conductas contaminantes por parte de los contribuyentes (impuestos), y la prestación y realización de servicios y obras ambientales por parte de la Administración (tasas y contribuciones especiales), más allá de la asignación presupuestaria de los fondos recaudados (Salassa Boix 2015, 29). En virtud de ello vemos entonces que, a pesar de su finalidad ambiental primordial, estos gravámenes siguen siendo especies del género "tributo"; que la finalidad recaudatoria continúa presente, aunque sea en un segundo plano; que al tratarse de tributos nunca pueden considerarse como medidas sancionatorias y, finalmente, que su finalidad ambiental no depende del destino de la recaudación sino de la configuración del hecho imponible (Salassa Boix 2015, 29-37).

Por el otro, los beneficios fiscales ambientales pueden ser entendidos como aquellas ventajas tributarias que, bajo la justificación de proteger al medio ambiente, persiguen anular, aminorar o aplazar el pago de un gravamen a los fines de incentivar conductas ambientales (Salassa Boix 2015, 38). Si bien los beneficios fiscales ambientales y los tributos ambientales son medidas tributarias, de carácter permisivo, que bregan por la preservación del medio ambiente, presentan notorias diferencias. Mientras los tributos persiguen desmotivar la realización de conductas contaminantes (el consumo desmedido del agua, la utilización excesiva de los automóviles, la liberación de emisiones contaminantes, etc.), los beneficios procuran alentar la realización de conductas ambientales (la utilización de energía limpia, el uso de vehículos menos contaminantes, la reforestación de bosques, etc.).

A su vez, muchas veces se coloca a los beneficios fiscales y subsidios en un mismo plano, pero ello no es técnicamente correcto. Los primeros afectan el presupuesto en el ámbito de los ingresos, al resignar parte de la recaudación de un determinado tributo, en cambio los subsidios lo afectan en la esfera de los gastos públicos, al implicar un desembolso de dinero por parte del Estado. Con ambas medidas el Estado puede promover conductas ambientales positivas (Lorenzo 2016, 11), pero de diferentes maneras. Mediante los beneficios tributarios ambientales se resignan recursos para alentar conductas ambientales, mientras que los subsidios ambientales son egresos destinados a financiar actividades ambientales. Si bien sólo los beneficios tributarios ambientales y los tributos constituyen medidas tributarias ambientales (Tributación Ambiental), los subsidios[5] también pueden ser utilizados para proteger al medio ambiente[6] y ser parte de una reforma financiera ambiental (Westin 1993, 328-329). El problema es cuando se los utiliza para alentar conductas contaminantes.

## 3. Tributos ambientales para desalentar la energía eléctrica de fuentes no renovables

### a) Impuesto al Valor Agregado (IVA)

El IVA está básicamente regulado por la Ley 23349 de 1986[7], y se trata de un impuesto indirecto que grava el consumo en general de bienes y servicios. La incidencia de este tributo recae sobre las distintas etapas de producción a través de un sistema de débito y crédito que permite su traslación económica, con lo cual la presión fiscal termina recayendo sobre el consumidor final. El aspecto material del hecho imponible de este tributo es sumamente variado y complejo, a tal punto que la redacción pareciera contemplar diferentes sub-hechos imponibles dentro de un mismo tributo (art. 1), entre los cuales se encuentran las obras, locaciones y prestaciones de una larga lista de servicios que desagrega la norma (art. 3), siempre que sean realizadas en el territorio nacional (art. 1, inc. b). Entre tales servicios se encuentra la provisión de energía eléctrica (art. 5, inc. a, punto 1).

Sin entrar en mayores detalles acerca de su liquidación es necesario que detenerse en la regulación del porcentaje que se aplica a la base imponible, atento que si bien la alícuota general es del 21% ésta se incrementa al 27% para, entre otros supuestos, las ventas de energía eléctrica reguladas por medidor, excepto que se trate del servicio de alumbrado público (art. 3, inc. e), punto 5). Para ello, dicha venta o prestación debe además efectuarse fuera de domicilios destinados exclusivamente a vivienda o casa de recreo o veraneo o, en su caso, terrenos baldíos y el comprador o usuario sea un sujeto categorizado en el IVA, como responsable inscripto, o se trate de sujetos que hayan optado por el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (art. 28).

A partir de ello, podemos decir que, si bien la provisión de energía eléctrica resulta efectivamente alcanzada por el IVA, como lo es en realidad prácticamente cualquier servicio, no estamos ante un auténtico tributo ambiental. Esto es así ya que la norma de este impuesto, en la regulación de su hecho imponible, no existe no hace ninguna distinción sobre las fuentes a través de las cuales se genera dicha energía.

**b) Recargo a la Energía Eléctrica**

(REE) El REE fue establecido por la Ley 15336 de 1960, que regula la energía eléctrica en el país, como uno de los rubros que integraban el Fondo Nacional de Energía Eléctrica (art. 30). El precepto establecía que dicho Fondo se constituía por un recargo de 0,10 australes<sup>[8]</sup> por Kwh, sobre el precio de venta de la electricidad, y luego, por medio de la Ley 24065 de 1991, se modificó por un recargo de 30 australes por Kwh, sobre las tarifas que pagasen los compradores del mercado mayorista, es decir, empresas distribuidoras y grandes usuarios (art. 30, inc. e).

Unos años más tarde fue modificado por la Ley 25957 de 2004 que estableció un coeficiente de adecuación trimestral, para periodos estacionales, sobre el valor del tributo a los fines de su liquidación (art. 1). Posteriormente, la Ley 25019 de 1995 elevó el monto del recargo (art. 5) y la Ley 26190 de 2006 modificó el destino de su recaudación, ya que iría a integrar el Fondo Fiduciario de Energías Renovables (art. 14). Finalmente, se derogó recientemente por la Ley 27424 de 2017 (art. 39).

Si bien este tributo gravaba la energía eléctrica, en realidad no alcanzaba su consumo directo, al ser afrontado por los compradores del mercado mayorista, y tampoco se discriminaban las fuentes de las cuales derivaba la energía gravada, quedando también incluidas las fuentes renovables.

**4. Beneficios fiscales ambientales para fomentar la energía eléctrica basada en fuentes renovables****a) Ley 25019 de 1995: energía solar y eólica**

La Ley 25019 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 ambiente<sup>[9]</sup>, y la primera en legislar cuestiones específicamente referidas a la energía renovable, en particular las energías solar y eólica.

Desde el punto de vista tributario los beneficios que contempla esta norma son el diferimiento del IVA y la estabilidad fiscal. Por un lado, se establece que las inversiones de capital destinadas a la instalación de centrales y/o equipos eólicos o solares podrán diferir el pago de las sumas que deban abonar en concepto de IVA, por el término de 15 años a partir de la promulgación de esta Ley (art. 3). Considerando que la norma se promulgó en el año 1998, este artículo ya perdió toda virtualidad. Por el otro, se declara que toda actividad de generación eléctrica eólica y solar que vuelque su energía en los mercados mayoristas y/o que esté destinada a la prestación de servicios públicos prevista por esta Ley, gozará de estabilidad fiscal por el término de 15 años, contados a partir de la promulgación de la presente. 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 mismos (art. 7). Al igual que en el caso anterior, este precepto ya perdió trascendencia.

En definitiva, hoy en día la Ley 25019 ya no contempla ningún beneficio tributario que sea capaz de promover la generación y el consumo de energía eléctrica basada en fuentes renovables, pero esta función fue retomada por la normativa que analizaremos a continuación.

**b) Ley 26190 de 2006: fomento de fuentes renovables para energía eléctrica (primera fase)**

Viendo la necesidad de fortalecer la regulación vinculada a las fuentes de energía renovables, y considerando que la Ley 25019 era insuficiente y anticuada, en el año 2006 se dictó la Ley 26190, modificada en 2015 por la Ley 27191, en la que se declaró de interés nacional la generación de energía eléctrica a partir del uso de fuentes de energía renovables para la prestación de servicio público (art. 1). A los fines de fomentar las energías renovables la Ley 26190 alienta la investigación para el desarrollo tecnológico y la fabricación de equipos con esa finalidad (art. 1), para lo cual promueve la realización de nuevas inversiones en emprendimientos de producción de energías renovables<sup>[10]</sup>. 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 comercial (art. 36). Para ello se establece como objetivo, en una primera etapa, alcanzar una contribución de las fuentes de energía renovables hasta alcanzar el 8% del consumo de energía eléctrica nacional para el día 31 de diciembre de 2017 (art. 2). La segunda etapa, que luego será explicada, se planteó hasta 2025 y habla de un 25%.

A los fines de cumplir con sus objetivos se establece un régimen de inversiones para la construcción de obras nuevas destinadas a la producción de energías renovables, en el cual se prevé una serie de beneficios fiscales. Podrán beneficiarse de este régimen las personas físicas o jurídicas que sean titulares de inversiones y concesionarios de obras nuevas de producción de energía eléctrica de fuentes de energía renovables. De otorgarse, los beneficios fiscales se gozarán a partir de la aprobación del proyecto, siempre que tenga principio efectivo de ejecución antes del 31 de diciembre de 2017 (art. 8). En el momento de otorgamiento de los beneficios, sea al acreditar el principio efectivo de ejecución o en forma anticipada, el beneficiario deberá constituir una garantía equivalente al monto total de beneficios asignados al proyecto. A continuación, repasaremos los principales beneficios fiscales que recoge la Ley 26190 (art. 9):

1. Devolución anticipada del IVA por los bienes u obras de infraestructura relacionados con el proyecto. Asimismo, se devolverá o acreditará el Impuesto 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 como mínimo 3 periodos fiscales.
2. Amortización acelerada de los bienes y las obras relacionados con el proyecto a la hora de liquidar el Impuesto a las Ganancias. Para el caso de bienes muebles amortizables adquiridos, elaborados, fabricados o importados en dicho

período, la amortización será como mínimo en tres cuotas anuales, iguales y consecutivas, y en 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.

3. Trato preferencial para compensar los quebrantos en el Impuesto a las Ganancias, ya que podrán hacerlo hasta 10 años hacia atrás, y no tan sólo de 5 años como establece el régimen general actual.

4. Los bienes afectados por las actividades promovidas por la Ley no integrarán la base de imposición del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta o el que en el futuro lo sustituya.

5. Deducción de los intereses de las pérdidas sociales y las diferencias de cambio originados por la financiación del proyecto de inversión.

6. Exención de los dividendos y las utilidades distribuidas por las sociedades titulares de los proyectos de inversión del Impuesto a las Ganancias, en la medida que sean reinvertidos en nuevos proyectos de infraestructura en el país.

7. Los beneficiarios que acrediten fehacientemente un 60% de integración de componente nacional en las instalaciones electromecánicas, excluida la obra civil, obtendrán como beneficio adicional un certificado fiscal para ser aplicado al pago de impuestos nacionales, por un valor equivalente al 20% del componente nacional acreditado de las instalaciones electromecánicas.

### c) Ley 27191 de 2015: fomento de fuentes renovables para energía eléctrica (segunda fase)

Esta norma modificó y complementó el contenido y objetivo de la legislación anterior, de manera que algunas cuestiones de esta Ley se encuentran plasmadas en el texto de la Ley 26190 y otras son contenido exclusivo de aquella. A los fines de dar continuidad al contenido de 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 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 2025 (art. 9). Los sujetos que reúnan los requisitos exigidos para ser beneficiarios de este régimen, cuyos proyectos de inversión tengan principio efectivo de ejecución entre el 1 de enero de 2018 y el 31 de diciembre de 2025, quedarán incluidos en la nueva etapa del régimen de inversión y gozarán de los beneficios promocionales previstos en la norma, aunque con una serie de modificaciones respecto a la devolución del IVA y la amortización acelerada en el Impuesto a las Ganancias (art. 6), que pasamos a resumir. 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 del Impuesto se hará efectivo luego de transcurridos, como mínimo, dos períodos fiscales contados a partir de aquél en el que se hayan realizado las respectivas inversiones. Para las inversiones realizadas entre el 1 de enero de 2022 y el 31 de diciembre de 2025 este beneficio efectivizará luego de transcurridos, como mínimo, tres períodos fiscales contados de igual modo.

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

Esta norma también estableció dos nuevos beneficios fiscales. Por un lado, que el acceso y la utilización de las fuentes renovables de energía no se encuentran alcanzadas por ningún tipo de tributo hasta el 31 de diciembre de 2025 (art. 17). Por el otro, se exime del pago de derechos a la importación y de todo otro gravamen, con exclusión de las tasas retributivas de servicios, a la introducción de bienes de capital, equipos especiales o elementos componentes de dichos bienes, nuevos en todos los casos, y de los insumos que fueren necesarios para la ejecución del proyecto (art. 14).

### d) Ley 27424 de 2017: fomento a la generación distribuida de energía renovable

La Ley 27424 fue dictada a finales de 2017 con el objeto de regular la generación de energía eléctrica de origen renovable por parte de usuarios de la red de distribución, para su autoconsumo, con eventual inyección de excedentes a la red, y establecer la obligación de los prestadores del servicio público de distribución de facilitar dicha inyección, asegurando el libre acceso a la red de distribución (art. 1).

Desde el punto de vista tributario se destacan tres grandes grupos de beneficios tributarios ambientales que la Ley regula para promover el uso de la energía eléctrica basada en fuentes renovables: beneficios tributarios directos, indirectos y eventuales.

En primer lugar, encontramos dos exenciones que benefician directamente a los usuarios-generadores que apuesten por fuentes renovables para la generación de energía eléctrica (beneficios directos). Por un lado, una exención en el Impuesto las Ganancias en relación a la renta derivada de dicha actividad y, por el otro, una exención en el IVA respecto de la venta de la energía inyectada. En todo caso siempre debe tratarse de usuarios-generadores que cuenten con 300kw de potencia

contratada como máximo y que cumplan con los requisitos y las demás autorizaciones determinadas en la normativa (art. 12bis). En segundo lugar, existen una serie de incentivos tributarios que no favorecen directamente a los usuarios-generadores, sino que benefician al Fondo para la Generación Distribuida de Energías Renovables (FODIS) y al Régimen de fomento para la fabricación nacional de sistemas, equipos e insumos para generación distribuida a partir de fuentes renovables (FANSIGED). Igualmente, ambos buscan en definitiva incentivar la generación distribuida de energías renovables (beneficios indirectos). El FODIS es un fideicomiso de administración y financiero que tiene por objeto la aplicación de los bienes fideicomitidos al otorgamiento de préstamos, incentivos, garantías, realización de aportes de capital y adquisición de otros instrumentos financieros, todos ellos destinados a la implementación de sistemas de generación distribuida a partir de fuentes renovables (art. 17). Tanto el FODIS como el fiduciario, en sus operaciones relativas al FODIS, están eximidos de todos los impuestos, tasas y contribuciones nacionales existentes y a crearse (art. 22). El FANSIGED tiene como actividades la investigación, el diseño, el desarrollo, la inversión en bienes de capital, la producción, certificación y servicios de instalación para la generación distribuida de energía a partir de fuentes renovables (art. 33). A efectos de fomentar estas actividades se establecen los siguientes beneficios tributarios (art. 34): a) certificado de crédito fiscal, sobre la inversión en investigación y desarrollo, diseño, bienes de capital, certificación para empresas fabricantes; b) amortización acelerada del Impuesto a las Ganancias, por la adquisición de bienes de capital para la fabricación de equipos e insumos destinados a la generación distribuida de energía a partir de fuentes renovables, con excepción de automóviles, y c) devolución anticipada del IVA, por la adquisición de los bienes para cumplir con estos objetivos.

La Ley también 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 se ajusten a la normativa (art. 25). En relación a los beneficios tributarios se otorga la posibilidad de instrumentar un certificado de crédito fiscal para ser aplicado al pago de impuestos nacionales (beneficio eventual). El monto total del certificado no podrá superar el 50% del costo de combustible fósil desplazado durante la vida útil del sistema de generación distribuida, según la estimación de la autoridad de aplicación (art. 28).

#### **e) Decreto 814/2017: reducción y eliminación de derechos de importación extrazona**

Mediante este Decreto se dispuso la eliminación y reducción de la alícuota de los derechos de importación extrazona para ciertos bienes e insumos necesarios para la generación de energías renovables. 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.

Estas medidas tributarias, como explica el propio Decreto, se adoptan en el marco de la Ley 26190 (art. 6), que permite al Poder Ejecutivo instrumentar políticas públicas destinadas a promover la inversión en el campo de las energías renovables, y de la Ley 22415 (art. 664), que regula el Código Aduanero y por la cual también se lo faculta a desgravar la importación para consumo de mercadería gravada con el objeto de promover, proteger o conservar los recursos naturales o las especies animales o vegetales.

### **5. Subsidios al consumo de energía eléctrica**

La República Argentina tiene una larga historia en materia de subsidios a la energía eléctrica no renovable que interfieren con el mensaje que envían las medidas tributarias ambientales que buscan promover la generación y el consumo de energía renovable. No obstante, atento que nuestro trabajo se enmarca en el ordenamiento jurídico vigente, en esta oportunidad nos centraremos en la historia reciente, mediante un breve repaso de la normativa más importante a partir del año 2002.

A través de las Resoluciones 2/2002, 148/2002 y 1/2003 de la Secretaría de Energía de la Nación, dictadas en el marco del estado de emergencia pública declarada por la Ley 25561 de 2002, se inició un proceso de adecuación de las tarifas eléctricas para garantizar el acceso universal a este servicio esencial. La emergencia a la que alude la Ley 25561, que regula la reforma pública y el régimen cambiario, fue originada a finales del año 2001 cuando el país cayó en *default*, dando paso al mundialmente conocido "corralito financiero y bancario". Dicha adecuación implicó, entre otras medidas, un programa a través del cual, mediante diversos beneficios y subsidios estatales, las tarifas que finalmente pagaban los usuarios por la energía eléctrica no renovable fueran sensiblemente inferiores a los precios reales de mercado. De esta manera, en medio de una importante crisis económica que puso en juego la estabilidad del país, se aseguró la universalización de un servicio esencial como es la distribución de energía eléctrica. Hasta aquí no parecen haber mayores reproches. Este programa de subsidios a la energía eléctrica en general se fue profundizando con el tiempo, a pesar de que la compleja situación inicial del país había cambiado radicalmente y que hace tiempo que las energías renovables son una alternativa efectiva a aquéllas. Más allá del dictado de alguna normativa aislada, durante el año 2011 se comenzó a tomar conciencia sobre la necesidad de revisar paulatinamente el programa de subsidios. Para ello se creó el Grupo de Trabajo para el análisis y estudio de la incidencia en los distintos sectores de los subsidios.

Como consecuencia de ello, se dispusieron modificaciones para retocar las tarifas eléctricas que incidían sobre ciertas actividades económicas y determinados inmuebles residenciales. Por un lado, mediante el Decreto 1301 de 2011, se ajustaron al alza las tarifas eléctricas que se aplicaban sobre ciertas actividades económicas que estaban en condiciones de afrontar los reales costos de su demanda de energía eléctrica. Por el otro, mediante la Disposición Conjunta 229/2011 y 810/2011 del Subsecretaría de Coordinación y Control de Gestión y la Subsecretaría de Presupuesto, se recomendó que a partir del 1 de enero de 2012 se eliminasen los subsidios a la energía eléctrica que beneficiaban a usuarios residenciales, comerciales y profesionales, cuyos inmuebles se encontraban ubicados en zonas de elevado poder adquisitivo. Si bien estas medidas no fueron demasiado contundentes y exitosas, de hecho, en el período 2011-2013 Argentina fue el cuarto país de Latinoamérica (Fanelli et al., 2015, p. 30) que concedió más subsidios al combustible y la electricidad, marcaron el inicio de un profundo proceso de revisión de tarifas eléctricas que se acentuaría en 2015 con el cambio de gobierno nacional. Una de

las primeras medidas que adoptó el nuevo gobierno nacional, a pocos días de asumir el poder en diciembre de 2015, fue declarar, mediante el Decreto 134 de 2015, la emergencia del Sector Eléctrico Nacional hasta el día 31 de diciembre de 2017. Al poco tiempo, a través de la Resolución 6/2016, el Ministerio de Minería y Energía llevó adelante dos importantes medidas. Por un lado, en el marco de la reprogramación trimestral correspondiente al período febrero-abril de 2016, se aumentó en el precio de referencia de la energía eléctrica para el mercado eléctrico mayorista, a los fines de acercar la tarifa al valor de los precios reales de mercados[11]. Por otro lado, se plasmó la necesidad de fijar dos tarifas especiales: una tarifa social, como una consideración hacia aquellos usuarios que carecen de capacidad de pago suficiente para afrontar los precios generales, y otra tarifa dentro del Plan Estímulo, como un sistema de incentivos para disminuir el precio de la energía de aquellos usuarios residenciales que reduzcan el consumo innecesario de energía eléctrica. De estos dos subsidios la tarifa de estímulo es el único que tiene vocación ambiental, ya que, a diferencia de la tarifa social, intenta modificar la conducta de los usuarios para que consuman menos energía no renovable.

Hoy en día, a prácticamente dos años de la mentada Resolución, podemos decir que el precio de la energía eléctrica no renovable ha sufrido un importante ajuste al alza y que los subsidios nacionales que favorecen el consumo de dicha energía, en desmedro de las menos contaminantes, se encuentran limitados a tres tarifas especiales: tarifa social, tarifa para usuarios electrodependientes por salud y tarifa para usuarios grandes consumidores industriales.

A partir de este breve repaso de la normativa nacional vemos que la política energética actual del país no persigue la eliminación total de los subsidios a la energía eléctrica no renovable, sino su limitación y redireccionamiento hacia sectores de la población más vulnerables al alza de las tarifas. Ello incluye a las familias con menos recursos económicos, a quienes por razones de salud dependen de la energía eléctrica y aquellos sectores económicos particularmente sensibles al aumento del precio de la energía.

## 6. Conclusiones

El objetivo de este trabajo consistió en determinar si el sistema tributario nacional argentino está orientado, y en qué medida, a promover el uso de energía eléctrica basada en fuentes renovables. A estos fines desarrollamos las herramientas fiscales que brinda la Tributación Ambiental para proteger el medio ambiente, aplicamos sus postulados al ámbito normativo específico de la energía eléctrica en Argentina y, finalmente, repasamos el sistema actual de subsidios nacionales al consumo de energía eléctrica no renovable.

En primer lugar, se vio que la protección del medio ambiente se puede lograr a través de tributos ambientales y beneficios fiscales ambientales, aunque sin ignorar completamente los tributos, beneficios e incluso subsidios (aunque no sean medidas tributarias) que perjudican al medio ambiente, ya que envían mensajes contradictorios a los que intenta transmitir la Tributación Ambiental, generando confusión en los agentes contaminantes.

En segundo lugar, dentro del marco jurídico nacional argentino, se estudiaron, por un lado, los tributos ambientales, como mecanismos para desalentar la generación y el consumo de energía eléctrica basada en fuentes no renovables y así disminuir las actividades antrópicas que provocan desajustes climáticos, y, por el otro, los beneficios tributarios ambientales, como instrumentos para promover la generación y el consumo de energía eléctrica basada en fuentes renovables y así incrementar las actividades antrópicas que permiten continuar el desarrollo pero sin provocar desajustes climáticos significativos. Dentro de los tributos ambientales analizamos el IVA y el REE, que hasta hace muy poco tiempo eran las únicas cargas nacionales que gravaban el uso de la energía eléctrica no renovable. Hoy en día sólo se encuentra vigente el IVA, ya que el REE fue derogado por la Ley 27430 de 2017. Igualmente, ninguno de ellos es un auténtico tributo ambiental capaz de desalentar el uso de energías no renovables. Por el lado del IVA, hay que señalar que, si bien alcanza la provisión de energía eléctrica, como prácticamente cualquier servicio, no estamos ante un verdadero tributo ambiental. En la regulación de su hecho imponible no se distinguen las fuentes a través de las cuales se genera dicha energía. Por el lado del REE (ya derogado), podemos decir que, si bien se aplicaba sobre el uso de la energía eléctrica en realidad no sujetaba su consumo directo, atento que debían afrontarlo los compradores del mercado mayorista ni tampoco se discriminaban las fuentes de las cuales derivaba la energía gravada, incluyendo por lo tanto las fuentes no renovables. Ello era lógico al momento en que se instauró el gravamen en 1960, cuando no había real conciencia del daño ambiental producido por las energías tradicionales, pero con el paso del tiempo y la consolidación de la conciencia ambiental tampoco fue modificado para alcanzar sólo a la energía no renovable. Lejos de ello, el REE fue eliminado en 2017.

Dentro de los beneficios fiscales ambientales es factible extraer las siguientes conclusiones. Respecto a la Ley 25019 de 1998, podemos decir que hoy en día no contempla ningún beneficio tributario capaz de promover el uso de energía eléctrica basada en fuentes renovables, atento que los pocos que se habían regulado inicialmente hoy en día han perdido toda relevancia y virtualidad. En relación al Régimen de fomento nacional para el uso de fuentes renovables de energía destinada a la generación de energía eléctrica, regulado por las Leyes 26190 de 2006 (primera fase) y 27190 (segunda fase), se advierte una amplia variedad de beneficios tributarios ambientales, cuya modalidad de aplicación depende fundamentalmente de la fase del Régimen que se trate. La Ley 27424 de 2017 contempla una interesante serie de beneficios fiscales directos e indirectos para fomentar 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 eléctrica a la red de distribución. Finalmente, el Decreto 814/2017 dispuso una importante reducción de costos fiscales para ciertos bienes e insumos necesarios en la generación de energías renovables y así alentar el desarrollo de la energía renovable en el país.

En tercer lugar, se demostró que desde hace poco más de dos años el precio de la energía eléctrica no renovable en Argentina ha sufrido un importante ajuste al alza y que, actualmente, la regla que guía la política nacional de subsidios a la energía eléctrica no renovable es su eliminación y la excepción es la concesión de ayudas, pero de una manera temporal y en situaciones puntuales y legalmente justificadas. A partir de lo expuesto podemos realizar tres afirmaciones. Por un lado,

que el sistema tributario nacional argentino se vale de la Tributación Ambiental para promover el uso de energía eléctrica basada en fuentes renovables. Por otro lado, que para llevar adelante dicha labor, dentro de las medidas tributarias se ha recurrido únicamente a los beneficios tributarios ambientales, dejando así de lado a los tributos ambientales y su potencialidad para disuadir el consumo de energías no renovables. Finalmente, aunque ya no como medida tributaria, podemos aseverar que la política energética nacional está marcada por el incremento de los precios de referencia de la energía eléctrica de fuentes no renovables, la eliminación y reducción de subsidios que favorecen su consumo y la regulación de un subsidio que estimula su disminución y, en última instancia, el ahorro energético.

En definitiva, la normativa tributaria y financiera nacional vigente demuestra que existe un alto grado de coherencia entre las intenciones políticas y las decisiones normativas en Argentina, especialmente a través de los beneficios tributarios y subsidios. Pero dicha coherencia podría ser aún más acentuada si se sacase mayor provecho de las ventajas que puede aportar la Tributación Ambiental y la política nacional de subsidios del sector energético a mediano y largo plazo.

A los fines de un mejor aprovechamiento de la Tributación Ambiental proponemos la legislación de gravámenes ambientales que específicamente afecten el consumo de energía eléctrica basada en fuentes no renovables, así como se ha hecho recientemente en el ámbito de los combustibles líquidos<sup>[12]</sup> y la modificación de los gravámenes existentes, en especial el IVA, para incrementar la presión fiscal que recae sobre el suministro de aquella o establecer supuestos de no sujeción que dejen fuera de su hecho imponible a las energías renovables. A efectos de obtener mayores ventajas de la política nacional de subsidios recomendamos fijar un plan para ir reduciéndolos progresivamente hasta llevarlos a su mínima expresión y aumentar aquéllos que promuevan el ahorro de la energía eléctrica más contaminante y permitan desarrollar una mayor conciencia ecológica en los usuarios del servicio energético.

## BIBLIOGRAFÍA

- Álvarez, M., *Efectos distributivos de las políticas públicas para la mitigación del cambio climático en América Latina. Una aproximación con un meta-análisis*, Naciones Unidas-Cepal-Unión Europea, Santiago de Chile, 2016;
- Barde, J., “Economic Instruments in Environmental Policy: Lessons from the *OECD Experience and their Relevance to Developing Economies*”, OECD Development Centre Working Papers, N° 92, 1994;
- Castello, M., “*Contribuição de intervenção no domínio económico sobre os combustíveis: um superfund brasileiro?*”, Revista de Direito Ambiental, N° 44 (octubre/diciembre 2006), pp. 79-111;
- Fanelli, J.; Jiménez, J. y López Azcúnaga, I., *La reforma fiscal ambiental en América Latina*, Naciones Unidas-Cepal-Unión Europea, Santiago de Chile, 2015;
- Kolarova, T., “Oil and taxes: refocusing the tax policy question in the aftermath of the BP Oil Spill”. *Seton Hall Law Review*, Vol. 42, 2012, pp. 351-382;
- Lorenzo, F., *Inventario de instrumentos fiscales verdes en América Latina. Experiencias, efectos y alcances*, Naciones Unidas-Cepal-Cooperación Alemana, Santiago de Chile, 2016;
- Milne, J., “*Environmental taxation in the United States: the long view*”, Lewis & Clark Law Review, Vol. 15, N° 2, 2011, pp. 418-446;
- OCDE, *Consumption Tax Trends 2016: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues*, OECD Publishing, París, 2016;
- Reid, C., “Afforestation: Controls and Controversies”, *Journal of Planning & Environmental Law*, 1988 (September), pp. 610-614;
- Rius, A., *Servicios Públicos y reforma fiscal ambiental en América Latina*, Naciones Unidas-Cepal, Santiago de Chile, 2013;
- Rosatti, H., *Derecho ambiental constitucional*, Rubinzal-Culzoni, Buenos Aires, 2004;
- Salassa Boix, R., “Nociones preliminares”, en *La protección ambiental a través del Derecho fiscal* (Dir.: Rodolfo Salassa Boix), Advocatus y Ciencia, Derecho y Sociedad (UNC), Córdoba, 2015;
- Schlegelmilch, k. & Joas, A., *Fiscal considerations in the design of green tax reforms*, Green Growth Knowledge Platform GGKP, Venezia, 2015;

## NOTAS

[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 grado y posgrado en Derecho tributario en dichas universidades. Investigador del Consejo Nacional de Investigaciones Científicas y Técnicas de Argentina (Conicet). Pro-Secretario de Ciencia y Técnica y director de la Editorial Ciencia, Derecho y Sociedad de la Facultad de Derecho (UNC). Director de diversos proyectos de investigación aprobados y financiados por la Secretaría de Ciencia y Tecnología de la UNC, Argentina. Correo electrónico: [rodolfoboix@hotmail.com](mailto:rodolfoboix@hotmail.com).

[2] Conclusiones del Primer Informe del Grupo Intergubernamental de Expertos sobre el Cambio Climático de 1990.

[3] Datos del 10º Informe sobre Tendencias de Inversión en Energías Renovables realizado por el Centro de Colaboración para la Financiación de Clima y Energía Sostenible del Programa de Medio Ambiente de Naciones Unidas y estudios de Bloomberg New Energy Finance, ambos publicados a principio de 2016.

[4] Aunque no es suficiente con eliminar los beneficios tributarios perjudiciales al medio ambiente, también se deben regular tributos y beneficios tributarios ambientales (Kolarova 2012, 373).

[5] Durante la década de los '90 el sistema jurídico del Reino Unido fue uno de los varios ejemplos de países desarrollados que modificaron su estrategia pasando de las medidas tributarias ambientales a los subsidios ambientales para motivar el desarrollo de una actividad agrícola sustentable (Reid 1988, 610 y Warren 1991, 64).

[6] Con gran precisión Milne (2011) sostiene que las medidas tributarias ambientales no incluyen al destino de los fondos, pero aclara que si vamos a hablar de una reforma financiera ambiental sí es necesario poner también la mirada sobre los subsidios, en especial aquellos que financian y alientan la realización de conductas contaminantes (422-424).

[7] Aunque su texto fue ordenado por el Decreto 280/97 y modificado por numerosas normas, entre las cuales se destacan las recientes Leyes 27430 y 27432 de finales de 2017.

[8] Moneda oficial circulante en el país hasta el año 1992 cuando se reemplazó por el peso.

[9] 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. De hecho, antes de la modificación de 1994, a nivel nacional prácticamente encontrábamos la Ley 24051 de 1992 que regula 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 la Provincia. Es por ello 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” (Rosatti 2004, 25).

[10] Aquellas energías de origen no fósil que sean idóneas para ser aprovechadas de forma sustentable en el corto, mediano y largo plazo. Ello incluye a la 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).

[11] Luego de ello las tarifas siguieron siendo incrementadas periódicamente hasta la actualidad. *eudociencia* ('falsa ciencia') es aquella afirmación, creencia o práctica que es presentada incorrectamente como científica, pero que no sigue un método científico válido, no puede ser comprobada de forma fiable, o carece de estatus científico.

