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@eadvocatus.com.ar
Queda hecho el depósito que previene la ley 11.723
Impreso en Argentina

Ciencia, Derecho y Sociedad
Publicación de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad Nacional de Córdoba

Consejo Editor

Marcela Aspell. UNC/Conicet • Martha Díaz de Landa. UNC
Adriana Dreyzin de Klor. UNC • María Eugenia Gómez del Río. UNC
M. Consuelo Parmigiani de Barbará. UNC • Aída Tarditti. UNC

Comité Académico Asesor

Julio Ernesto ABRIL
Julio Isidro ALTAMIRA GIGENA
Raúl ALTAMIRA GIGENA
Juan Manuel APARICIO
Eduardo ARROYO
Jorge BARBARÁ
Guillermo BARRERA BUTELER
María Inés BERGOGLIO
José Ignacio CAFFERATA
Ricardo CARACCIOLO
Manuel CORNET
Zlata DRNAS DE CLÉMENS
Eduardo Ignacio FANZOLATO
Edgardo GARCIA CHIPLE
Sergio GUESTRIN
Ricardo HARO
Antonio María HERNÁNDEZ
Francisco JUNYENT BAS
Carlos LASCANO
Carlos LISTA
José Fernando MÁRQUEZ
María Cristina MERCADO DE SALA
Alicia Morales LAMBERTI
Miguel Ángel ORTIZ PELLEGRINI
Juan Carlos PALMERO
Gabriel PÉREZ BARBERÁ
Daniel PIZARRO
Ernesto REY CARO
Efraín Hugo RICHARD
Horacio ROITMAN
José IGNACIO ROMERO
Amalia URIONDO DE MARTINOLI
Ramón Pedro YANZI FERREIRA
Alberto ZARZA MENSAQUE
Jorge Horario ZINNY

Comité Académico Externo

Ricardo ALONSO GARCÍA - Universidad Complutense de Madrid (España)
Manlio BELLOMO - Universidad de Catania (Italia)
Diego BENAVÍDEZ SANTOS - Universidad de Costa Rica
María da Gloria BONELLI - Universidad Federal de San Carlos (Brasil)
Jordi FERRER BELTRÁN - Universidad de Gerona (España)

José Carlos FERNÁNDEZ ROZAS - Universidad Complutense de Madrid (España)
Dr. Juan Carlos GORLIER – Center for Latin and Caribbean Studies (EEUU)
Aida KEMELMAJER DE CARLUCCI - Universidad Nacional de Cuyo
Marta LORENTE - Universidad Autónoma de Madrid (España)
Hilda MARCHIORI - Facultad de Psicología, UNC
Clemente NAVARRO YÁÑEZ - Universidad Pablo de Olavide de Sevilla (España)
Dante NEGRO - OEA
Joan PAGÈS I GALTÉS - Universidad de Tarragona (España)
Leonel PEREZNIETO CASTRO - Universidad Nacional Autónoma (México)
Pasquale PISTONE - Universidad de Salerno (Italia)
Carmen PLAZA MARTÍN - Universidad de Castilla La Mancha (España)
Carles RAMIÓ MATAS - Universidad Pompeu Fabra (España)
Clauss ROXIN - Universidad de Münich (Alemania)
Francisco FERNÁNDEZ SEGADO - Universidad Complutense de Madrid (España)
Ernesto GARZÓN VALDÉS - Universidad de Maguncia (Alemania)

Director ejecutivo

Rodolfo SALASSA BOIX - UNC / Conicet

Edición general

Ab. Ricardo Daniel EREZIAN

PRÓLOGO

El tema de las energías renovables, imbricado en el complejo acuciante del cambio climático, es altamente motivador y de estudio impostergable. Rodolfo Salassa Boix, desde hace más de un lustro ha dedicado tiempo a la investigación de los tributos y beneficios fiscales dirigidos a la protección, preservación y conservación ambiental. En esta oportunidad lo hace desde la dimensión energética.

Toda actividad que desarrolle el hombre, requiere una cierta cantidad de energía. La energía es considerada el vector de la evolución y desarrollo humanos, pero al mismo tiempo, las actividades relacionadas con la energía representan el 84,3% de los gases de efecto invernadero antropogénicos del planeta.

Cada país utiliza diversas fuentes energéticas, en distintos grados y combinaciones (sistema energético), según su dotación de recursos naturales. Los Estados están cada vez más imbuidos de la necesidad de diversificar la matriz energética, de ir disminuyendo el uso de los combustibles fósiles -energía dominante-, combinando porcentajes crecientes de energías renovables (biocombustibles, energía solar, eólica, hidráulica, motriz, térmica, biomasa, etc.). Si bien todo uso de energía importa en mayor o menor medida algún tipo de afectación ambiental, es imprescindible a nivel nacional elegir un sistema energético equilibrado.

Los combustibles fósiles (petróleo, carbón, gas natural) -dominantes en el mercado energético- son los que más contribuyen al calentamiento global a causa del dióxido de carbono que su combustión emite (a más de otros gases y daños ambientales). El dióxido de carbono es uno de los gases de efecto invernadero más expandido. Queda atrapado -al igual que otros gases de efecto invernadero- en la troposfera, contribuyendo decisivamente al cambio climático. La necesidad de reducir el uso de combustibles fósiles fue percibida en la Organización de las Naciones Unidas, la que gestionó a inicios del siglo XXI la creación de la Agencia Internacional de Energías Renovables, organización internacional de alcance universal creada

en 2009 con el propósito principal de promover las energías de fuentes renovables. Por su parte, la Unión Europea, según directivas del Consejo Europeo, de aquí a 2030 deberá obtener el 32 % de su energía a partir de fuentes renovables y alcanzar el objetivo principal de eficiencia energética del 32,5 %. En el ámbito del MERCOSUR, ya desde 1993 ha estado presente la promoción de las energías renovables como parte de la estrategia contra el cambio climático, si bien con altibajos y escaso impulso.

El desarrollo espectacular de la tecnología, el crecimiento demográfico mundial y la constante sobreexplotación de los recursos naturales, conllevan una fuerte alarma sobre las reservas de materias primas y energía y sobre la contaminación que el uso de la energía fósil importa *(i.a.* gases de efecto invernadero, residuos líquidos y sólidos, daños al entorno natural, millones de toneladas de cenizas volantes, cenizas de fondo, escorias de caldera, contaminación de suelos y aguas, con aún insospechadas consecuencias).

Es constante y cada vez más incisivo el llamado a lograr mejoras en la gestión de la energía en general, las que incluyen la racionalización del consumo, la modernización de instalaciones y procesos, la reducción de pérdidas en la etapa de transporte, la implantación de sistemas de cogeneración y, especialmente, la necesidad de recurrir cada vez a mayor escala a energías renovables. Si bien, las energías renovables tienen ventajas (*i.a.*: fuente limpia, sin emisión de gases contaminantes a la atmósfera, fuente no agotable, desarrollo en un espacio adaptable, fortalecimiento de la no dependencia exterior), tienen desventajas (*i.a.* y según el caso: fuente de provisión irregular, complejidades para el almacenamiento y transporte, ocupación de grandes espacios, uso de gases altamente contaminantes y persistentes en el tiempo en la producción de ciertos elementos necesarios para su funcionamiento -como el hexafluoruro de azufre, el trifluoruro de nitrógeno o el teluro de cadmio en la fabricación de células solares-, afectación en el caso de la energía eólica de áreas naturales elegidas por las aves por sus corrientes de aire, impacto psicológico sobre quienes viven en las cercanías de torres eólicas por el llamado efecto "discoteca" que produce el girar de las palas en zonas pobladas, el tiempo de vida de las instalaciones, las dificultades en el reciclado y reutilización de materiales obsoletos). A pesar de ello, las energías renovables vienen a contribuir decisivamente a una más equilibrada mezcla energética y son, en general, altamente más amigables y seguras por su fuente que los combustibles fósiles.

La etapa aún inicial del recurso a las energías renovables permite tomar las prevenciones necesarias para que sus aspectos negativos se

puedan ir minimizando. La urgencia de afrontar esos desafíos requiere de múltiples acciones, entre ellas, se destacan las herramientas que se dan a través de la tributación. Las ventajas fiscales pueden tomar diversas formas (créditos fiscales, deducciones y otros beneficios), estando destinadas a los contribuyentes que encajan en ciertas categorías o que exhiben cierto comportamiento.

Los sistemas de impuestos energéticos y los beneficios fiscales bien diseñados alientan a los ciudadanos e inversores a optar por fuentes de energía limpias sobre las contaminantes, por ciertas tecnologías, etc. Como ejemplo de la relevancia que poseen los créditos fiscales se suele recordar que, entre 1992 y 2015, los Estados Unidos no recaudaron dieciocho mil millones de dólares en ingresos debido a los créditos fiscales federales para la producción de electricidad de fuente eólica. No se asignaron a la energía solar debido a la perturbación que podría significar en la renta del contribuyente o en la industria de servicios públicos atento a que la producción de energía solar a escala residencial era cada vez más factible y popular. Indudablemente, esta fundamentación era de carácter fiscal y no ambiental. Los desafíos económicos y ambientales motivan la necesidad de expandir los subsidios de la industria de energía renovable. En particular, deben expandirse los relativos a la industria energética de ese tipo a los fines de hacer frente al cambio climático, a la seguridad nacional y a la competitividad.

Este libro es parte de una línea de investigación dirigida al estudio de la protección ambiental vía sistema fiscal, a fin de promover el aprovechamiento que el Derecho tributario puede ofrecer a la protección del medio ambiente, área novedosa, ni siquiera aún cabalmente desarrollada en el ámbito de la Unión Europea. El equipo de investigadores dirigidos por Rodolfo Salassa Boix ha desarrollado en esta obra las bases para un diseño tributario realista al aportar conocimiento sistemático sobre el estado de situación normativa en materia de energías renovables de las veintitrés provincias argentinas y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Como en publicaciones de resultados de investigación anteriores ha contado con la contribución de especialistas extranjeros que han aportado las experiencias de sus países en la materia, enriqueciendo las percepciones.

La calidad de la obra, tiene la garantía de un equipo de trabajo integrado por profesionales del Derecho -varios con destacados posgrados- y de una dirección que permite reconocer una conducción experimentada. Rodolfo Salassa Boix desde los inicios de su carrera académica puso en evidencia la seriedad y capacidad con que enfrentó sus compromisos académicos al graduarse como egresado sobresaliente de la Facultad de Derecho

de la Universidad Nacional de Córdoba. También reflejan esas cualidades las calificaciones de máxima excelencia que obtuvo en sus postgrados en el extranjero (Magister y Doctor), sus numerosas premiaciones por entidades altamente reconocidas, sus relevantes aportes en materia investigativa, entre tantas otras manifestaciones de logros ponderados.

Tal como lo señaláramos, la obra que se presenta es de enorme actualidad. Es de destacar que -al igual que numerosas anteriores del mismo director- constituyen un aporte creativo a áreas poco desarrolladas del Derecho fiscal, útiles y necesarias para futuros desarrollos y diseños en el área jurídica especial, resultando una contribución remarcable sólidamente sustentada.

El valor de la obra se abre intereses más amplios al tener en cuenta que los problemas e imbricaciones de las decisiones en materia de energías renovables son múltiples. La transversalidad no sólo se siente con relación al ambiente sino también con la economía, la sociedad, la política, la soberanía de los Estados, entre otras. A ello se agrega que la política energética que atiende sólo los beneficios de la economía ya no es viable, debiendo ser reemplazada por un uso más racional y preservacionista del ambiente que contemple la inclusión de valoraciones relativas al costo ambiental tomando en cuenta a la hora de recurrir a la tributación o a los beneficios fiscales (*i.a.* el principio "de la cuna a la tumba"/ "de la cuna a la cuna"; la promoción del desarrollo de inversiones en tecnología dirigida a producción, gestión y uso más eficiente de la energía; el requerimiento de desincentivación de las energías más contaminantes y el favorecimiento de las energías limpias, el logro de una matriz energética equilibrada acorde a los recursos naturales del país).

Zlata Drnas de Clément
del Instituto de Derecho Ambiental y de los Recursos Naturales de la Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Córdoba

PRESENTACIÓN

La obra que presentamos en esta oportunidad recoge los resultados finales de nuestro proyecto de investigación sobre "La Tributación ambiental como mecanismo jurídico para promover la generación y el uso de las energías renovables en el ámbito nacional y provincial", el cual fue dirigido por quien suscribe y desarrollado durante el período 2018-2019. Este proyecto fue avalado y financiado por la Secretaría de Ciencia y Tecnología de la Universidad Nacional de Córdoba, Argentina (SeCyT-UNC) y el Ministerio de Ciencia y Tecnología de la Provincia de Córdoba, Argentina (MinCyT-CBA), y se enmarca dentro del Programa "Actores sociales frente al desafío de la sustentabilidad", dirigido por el Dr. Santiago Reyna, también avalado y financiado por la SeCyT-UNC.

El libro representa un nuevo eslabón de una serie de investigaciones concatenadas que comenzó hace seis años con los proyectos "La protección ambiental a través del sistema fiscal: una mirada jurídica interdisciplinar de los tributos ambientales en el marco de la normativa argentina" (2014-2015) y "La fiscalidad ambiental en el ordenamiento jurídico argentino a partir del marco de la Constitución Nacional" (2016-2017), dirigidos también por el Dr. Rodolfo Salassa Boix y aprobados por la SeCyT-UNC.

Durante este período inicial de cuatro años de trabajo (2014 a 2017) comprobamos que el ordenamiento jurídico argentino no estaba aprovechando las ventajas que ofrece el Derecho tributario para proteger al medio ambiente y que ello se debía, en gran medida, a que las medidas tributarias ambientales eran conceptualmente deficientes y presentaban problemáticas constitucionales que impedían una adecuada aplicación. Entendimos que en parte de ello radicaba en la falta de estudios jurídicos sistemáticos en nuestro país sobre las características definitorias y el fundamento constitucional de las medidas tributarias ambientales. Todo ello nos movilizó a adentrarnos, con el mayor rigor científico posible, en el estudio de aquella específica área del Derecho tributario denominada "Tributación Ambiental".

El libro que hoy nos convoca parte de la hipótesis que la normativa nacional, provincial y la de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CABA) presenta ciertas incoherencias conceptuales y carece de objetivos comunes a la hora de promover la generación y el consumo de las energías renovables a través de la Tributación Ambiental, en desmedro de las energías no renovables. Todo ello puede acabar perjudicando económicamente a determinadas jurisdicciones y, en última instancia, obstaculizar el objetivo ambiental perseguido para toda la Nación.

En virtud de ello, y ante la ausencia de estudios rigurosos sobre estas cuestiones, hace dos años entendimos que resultaba útil determinar y valorar la normativa nacional para promover la generación y el uso de las energías renovables a través de la Tributación Ambiental y la coherencia de los ordenamientos jurídicos provinciales y de la CABA con aquélla. Un verdadero fomento de la energía renovable requiere que todos los niveles de gobierno asuman un compromiso jurídico y tributario similar, ya que de lo contrario los sujetos contaminantes se verían tentados a continuar con la generación y el uso de la energía tradicional en aquellas jurisdicciones que, a los fines de evitar una merma en su recaudación, prescindan de los lineamientos ambientales fijados por la Nación y otras provincias.

A los fines de alcanzar el objetivo propuesto, el libro se estructuró en dos grandes partes. En la primera se analiza la Tributación Ambiental y las energías renovables en Argentina, relevando la normativa del Estado Nacional, las veintitrés provincias y la CABA. Este relevamiento fue afrontado a partir de limitaciones sustanciales y temporales, ya que abarca fundamentalmente a las leyes y decretos vigentes de las veinticinco jurisdicciones implicadas, incluyendo las diferentes *Cartas Magnas*, hasta el mes de agosto de 2019. Ello comportó la descripción y valoración de la normativa que regula las energías renovables en general y las medidas tributarias ambientales en particular. En la segunda parte se exponen algunos trabajos sobre la Tributación Ambiental y las energías renovables en el Derecho comparado, para lo cual hemos recurrido a las experiencias normativas de España, Turquía y la Unión Europea. La búsqueda de soluciones a problemáticas que trascienden las fronteras de los países se torna más valiosa y efectiva cuando se aprovechan los aciertos y errores de otros ordenamientos jurídicos.

La importancia del tema elegido se refleja en el hecho que, durante los últimos veinticinco años, el cambio climático se ha convertido en una de las problemáticas más trascendentales y urgentes de la agenda internacional, especialmente al comprobarse que este fenómeno está directamente

vinculado con el actuar humano. Esta grave modificación climática llevó a los diferentes Estados a adoptar e implementar las más variadas medidas para detener, o al menos reducir, sus devastadoras consecuencias. Nuestro país no fue la excepción.

Si bien la República Argentina no ha permanecido ajena a la preocupación por el cambio climático y sus efectos, fue recién a partir del año 2015 cuando el fomento de las energías renovables tomó un verdadero impulso en el ordenamiento jurídico nacional. Desde hace cinco años, tanto por razones de desabastecimiento energético como de protección ambiental, la cuestión energética se erige en un tema prioritario para nuestro país.

Entre las principales leyes nacionales destacamos la Ley 27191 de 2015, la Ley 27424 de 2017 y la Ley 27430 de 2017. Con la primera, que complementó a la Ley 26190 de 2006, se mejoró y amplió el "Régimen de Fomento Nacional para el Uso de Fuentes Renovables de Energía Destinada a la Producción de Energía Eléctrica", en la línea de los compromisos asumidos por la República Argentina con la adopción del Acuerdo de París de 2015. Dicho Acuerdo fue ratificado por nuestro país a través de la Ley 27270 de 2016. La Ley 27424 estableció un "Régimen de Fomento a la Generación Distribuida de Energía Renovable Integrada a la Red Eléctrica Pública". Por su parte, la Ley 27430 modificó, entre otras normas, el Título III de la Ley 23966 para quitar al Gas Natural del hecho imponible del Impuesto a los Combustibles Líquidos y añadir al dióxido de carbono, aumentando así la presión impositiva sobre la energía basada en combustibles que emiten gases de efecto invernadero. Tampoco podemos dejar de mencionar a la Ley de Presupuestos Mínimos para la Adaptación y Mitigación para el Cambio Climático que fue recientemente aprobada (finales de noviembre 2019) por el Congreso de la Nación, aunque todavía no fue publicada en el Boletín Oficial y, por lo tanto, no se encuentra vigente.

Dentro del espectro de alternativas con que cuentan los Estados para combatir el deterioro ecológico y el cambio climático, las medidas tributarias vienen cobrando un protagonismo cada vez mayor. Los informes de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE)[1] 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 tributaria ambiental que si bien se ha desacelerado con las

---

[1] OCDE, *Consumption Tax Trends 2016: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues*, OECD Publishing, Paris, 2016.

últimas crisis económicas mundiales no ha dejado de avanzar. 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.

Más allá de los avances normativos de los países más desarrollados, los informes de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL)[2] evidencian que los países latinoamericanos recién en los últimos años están comenzando a adoptar medidas tributarias ambientales dentro de su sistema fiscal, con Chile y México a la cabeza. No obstante, se trata de medidas aisladas muy diferentes a las que incluyen las reformas tributarias ambientales de los países más desarrollados, quedando todavía un largo camino por recorrer en la Región Latinoamericana.

Cuando hablamos de las medidas tributarias ambientales nos referimos específicamente a los tributos ambientales y los beneficios tributarios ambientales, cuyas nociones y funcionamiento hemos trabajado en publicaciones anteriores. Los primeros pueden definirse como "aquellos gravámenes que, sin despojarse de su afán recaudatorio, tienen como principal finalidad el desaliento de conductas contaminantes por parte de los contribuyentes, para el caso de los impuestos, y la prestación o realización de servicios u obras ecológicas, por parte de la Administración, más allá de la específica asignación presupuestaria de los fondos recaudados"[3]. Los beneficios fiscales ambientales son entendidos como "aquellas ventajas que, bajo una justificación ambiental, se otorgan en el marco del Derecho tributario con el objeto de anular, aminorar o aplazar el pago de un gravamen a los fines de incentivar conductas ambientales"[4]. Estas definiciones serán útiles a la hora de leer los capítulos que componen este trabajo.

Sobre estos dos tipos de medidas versa fundamentalmente nuestro trabajo, aunque también hemos aludido a ciertos subsidios que, si

---

2 CEPAL, *Panorama fiscal de América Latina y el Caribe. La movilización de recursos para el financiamiento del desarrollo sostenible*, Naciones Unidas-Cepal-Cooperación Española, Santiago de Chile, 2017 y Gómez Sabaini, J.; Jiménez, J. Y Martner, R., *Consensos y conflictos en la política tributaria de América Latina*, Naciones Unidas-Cepal-Cooperación española, Santiago de Chile, 2017.

3 Salassa Boix, R., *Tributación y medio ambiente: una alternativa sustentable*, Editorial Jurídica Continental, San José de Costa Rica, 2018, p. 90.

4 Salassa Boix, R., "Fiscalidad Ambiental: nociones preliminares", en *La protección ambiental a partir del Derecho fiscal* (Dir.: Rodolfo Salassa Boix y Coords.: Patricia Alderete y Julia Bach), Advocatus y Editorial Ciencia, Derecho y Sociedad (UNC), Córdoba, 2015, p. 38

bien no son técnicamente medidas tributarias (al estar vinculados a los ingresos y no a los gastos del Estado), también pueden fomentar la generación y el uso de las energías renovables. Se trata, por lo tanto, de medidas financieras que, junto a las tributarias, también pueden propiciar un cambio de paradigma energético que permita modificar la acción humana frente al cambio climático.

En el libro han participado diversos juristas abocados a la investigación de temas constitucionales, ambientales, energéticos y tributarios que pertenecen a instituciones académicas de diferentes partes del mundo (Universidad Nacional de Córdoba, Argentina; Universidad Altinbas de Estambul, Turquía; Herti School of Berlin, Alemania, y Universidades de Castilla-La Mancha y Pompeu Fabra de Barcelona). Un tema tan transversal como es la protección del medio ambiente exige necesariamente un análisis basado en diferentes puntos de vista y ordenamientos jurídicos. La gran mayoría de los autores que participan son investigadores del proyecto de investigación mencionado *ab initio*, con quienes hace años que mantenemos una estrecha y fructífera vinculación académica. Todo ello dota a la obra de una mayor riqueza científica y de una interesante variedad de enfoques.

Antes de concluir la presentación de este nuevo libro debo agradecer, una vez más, a la SeCyT-UNC y al MinCyT-CBA, ya que su aval académico y apoyo financiero fue fundamental para poder elaborar, publicar y difundir esta obra; a la Dra. Zlata Drnas de Clément, que gentilmente accedió a realizar el prólogo; y a todos los autores que han aportado sus valiosos trabajos, dado que los capítulos que conforman este libro no podrían haber sido redactados sin la responsable labor de un equipo de juristas dedicados a la investigación y comprometidos con un mismo objetivo.

Rodolfo Salassa Boix
Director

Primera Parte

DERECHO ARGENTINO

TRIBUTACIÓN AMBIENTAL Y ENERGÍAS RENOVABLES EN EL ESTADO NACIONAL ARGENTINO

Rodolfo Salassa Boix[1]

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 humano[3], junto a la implantación de diferentes acciones procesales destinadas a asegurar dicho derecho[4]. 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 protegido[5]. 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 "Cambiemos" 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 demanda[7], estando muy lejos del objetivo del 12% fijado para finales de este año, según la Ley 27191 de 2015[8].

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 constitucional[10], 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 geotérmica[11], 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 convencional[12].

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 ejercicio[14]. También establece que dicha generación debe ser realizada por personas físicas o jurídicas domiciliadas o constituidas en el país[15].

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[16], 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 menos[17] y su texto debe complementarse con las Leyes 15336 de 1960 y 24065 de 1992 que regulan la energía eléctrica en el país[18].

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 solar[19]. 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 extenderlo[20].

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 amplio 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 orgánicos[21]. 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 Aplicación[23].

La Ley invita a las Legislaturas provinciales y de la CABA a que adhieran al presente régimen[24] y es reglamentada por el Decreto 109/07. Entre las varias cuestiones técnicas que establece la reglamentación[25], 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 Biocombustibles[26].

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 energía[27] y se promueve su investigación, desarrollo, producción y aprovechamiento[28]. 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 jurisdicciones[29].

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 energía[30].

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 público[31]. 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 cuestiones[32].

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 Nación[33]. 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[34].

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 2017[35]. 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 26093[36]. 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 renovables[37].

Su contenido debía ser reglamentado en un plazo de 90 días desde su promulgación[38], 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 energía[39] 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 consumo[40]. Asimismo, se adopta la Guía para el Uso Eficiente de la Energía en Edificios y Dependencias Públicas[41].

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 Nativos[42]. 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 productiva[43]. 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 rural[44].

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 distribuidas[45]. 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 renovables[46] mediante diversos instrumentos financieros y tributarios de promoción[47] 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 similar[48]. Si bien el Poder Ejecutivo nacional debía reglamentar su contenido en un plazo no mayor a 180 días desde su promulgación[49], 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 aquélla 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 2025[50]. 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.

fines, se fijaron tramos anuales de cumplimiento de dicho objetivo para los ocho años que dura esta segunda etapa[51].

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 26190[53].

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 comunas[54].

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 acuicultura[55]. 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 biodiversidad[56].

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 vegetal[57]. 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 Ley[58] 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 promulgación[59]. 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 distribución[60]. 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 red[61], 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 renovables[62] y a auto-consumir dicha energía e inyectar el excedente en la red[63].

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 27191[64] 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 autoconsumo[65].

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 autorización[66], luego de una evaluación de aspectos técnicos detallados en la reglamentación[67].

En tercer lugar, se creó el fondo fiduciario público denominado Fondo para la Generación Distribuida de Energías Renovables[68] y el Régimen de Fomento para la Fabricación Nacional de Sistemas, Equipos e Insumos para Generación Distribuida a partir de fuentes renovables[69].

---

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 aprobados[70].

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 renovables[71].

Finalmente, la norma deroga el artículo 5 de la Ley 25019, que había sido sustituido por el artículo 14 de la Ley 26190[72], respecto al Recargo a la Energía Eléctrica, que será estudiado más adelante, e invita a las provincias y CABA a adherir a su contenido[73]

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 CO^2 (ICO^2), 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 norma[75]. 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 australes[76] 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 usuarios[77]. 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 25957[78] 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 25019[79] 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 2006[80] 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 2017[81].

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 CO_2)

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 (CO^2), 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 CO_2 que incide en una sola etapa de su circulación[82] y se aplica sobre la transferencia de los siguientes combustibles[83]: nafta sin plomo hasta 92 RON[84], nafta con plomo de más de 92 RON[85], nafta virgen[86], 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 CO_2 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 inventario[87]. Este constituye el aspecto objetivo del hecho imponible del ICO_2.

La norma aclara, por un lado, que los biocombustibles en su estado puro no están sujetos al ICO^2 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 gravado[88]. 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 por[89]: 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 mineral[90], 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 producido[91].

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.

provenga del extranjero (importaciones). Pero quedan excluidas, por estar exentas, las transacciones realizadas en el marco de una exportación[92].

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 2018[93]. Concretamente, los importes actuales[94] son los siguientes[95]:

0,680 pesos por litro para la nafta sin plomo hasta 92 RON[96], 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 publicación[101] realiza por la AFIP en su página web oficial de la Resolución General 4257/2019 y sus modificaciones[102].

La norma también faculta al Poder Ejecutivo nacional, el cual delega esta particular tarea en la AFIP[103], para aumentar hasta en un 25% estos importes cuando así lo aconsejen las políticas en materia ambiental y/o energética[104]. Esta facultad, vinculada a la fijación de los elementos cuantificantes, debe contrastarse a la luz del principio de legalidad tributaria consagrado en la CN[105], ya que si adoptamos su versión rígida, que implica establecer por ley todos sus elementos (esenciales o cuantificantes), estamos ante un precepto inconstitucional[106].

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 artículo7 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 dictadas[107] luego de las Elecciones Nacionales Primarias Abiertas Simultáneas y Obligatorias de 2019[108], que retocaron los costos y precios de los combustibles[109], el ICL contaba con solo dos alícuotas[110] 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 ICO_2 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 ICO_2 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 ICO_2 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 ICO_2 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 ICO_2) 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 26190[113], pero finalmente fue derogado por la Ley 27424 de 2017[114].

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 Ley[115].

b) Estabilidad fiscal

Para toda actividad de generación eléctrica eó1ica 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 mismos[116].

---

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 solar[117].

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 aprobación[118] 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 IVA[119]

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 Ganancias[120]

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 complementarlos[121].

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, alternativamente, practicar en el impuesto a las ganancias la amortización acelerada de los mismos, pero no podrán acceder a los dos incentivos por un mismo proyecto[122].

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.

Finamente, 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 2017[123]. En el momento de otorgamiento de los beneficios el beneficiario debía constituir una garantía equivalente al monto total de beneficios asignados al proyecto[124] 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 actualizaciones[125].

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 períodos fiscales[127], 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 promulgación[128], 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 2025[129]. 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 Ganancias[130].

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 2017[131] 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 proyecto[132]. 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 2025[133].

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 anterior[134].

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 IVA[135]

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 Ganancias[136]

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 Ganancias[137]

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 Ganancias[138]

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 Ganancias[139]

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 importación[140]

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 otorgamiento[141]. Los beneficios económico-financieros tendrán vigencia por el término de diez años desde la promulgación de la norma[142].

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 arancelarias[143].

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 trate[144]. 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 Renovables[145].

El propio Decreto explica que estas medidas fiscales se adoptan en el marco de la Ley 26190[146], 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-generadores[148] 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 reglamentación[149].

a.2) Exención en el IVA

Para la venta de la energía inyectada para usuarios-generadores[150] que cuenten con 300kw de potencia contratada como máximo y cumplan con los requisitos y condiciones determinadas en la normativa[151].

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 le Fondo como el Régimen persiguen, de una manera u otra, procuran 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 renovables[154]. Se designa al Estado nacional como fiduciante y fideicomisario del Fondo y el banco público seleccionado por el fiduciante como fiduciario[155]. 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 futuro[156].

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 renovables[157].

A efectos de fomentar estas actividades se establecen los siguientes beneficios tributarios[158]: a) certificado de crédito fiscal sobre la inversión en investigación y desarrollo, diseño, bienes de capital, certificación para empresas fabricantes[159]; 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 automóviles[160], y c) devolución anticipada del IVA por la adquisición de los bienes para cumplir con los objetivos de este régimen[161].

c) Beneficios fiscales eventuales[162]

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 aplicación[163].

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 AFIP[164].

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 del 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 bidireccional[165].

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 26190[166] 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 CO_2 (ICO_2) 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.

TRIBUTACIÓN AMBIENTAL Y ENERGÍAS RENOVABLES EN LA CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES

Rodolfo Salassa Boix[1]

Resumen: La normativa vigente de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires efectivamente promueve las energías renovables a través de la Tributación Ambiental, aunque todavía de manera muy incipiente, ya que hoy en día depende de tan sólo cinco beneficios fiscales, de los cuales uno se estableció en una Ley nacional (27191) y tres se fijaron este mismo año (2019), pero aún no fueron reglamentados. De manera que, si bien se han dado importantes pasos en este sentido, con el dictado de numerosas normas que, a su vez, están coordinadas con la normativa nacional, aún queda un largo camino por recorrer. Para ello resulta imperioso que la Ciudad pase de la redacción normativa a la aplicación práctica de las medidas que ha ido consolidando.

Abstract: *The current regulation of Ciudad Autónoma de Buenos Aires effectively promotes the renewable energies through Environmental Taxation, although still in a very incipient way, since today this promotion only depends on five tax benefits, one of which was established in a national law (27191) and three of them were fixed this year (2019), but they were not yet regulated. So, although there have been important steps in this direction, with numerous regulations that are coordinated with national regulations, there is still a long way to go. For this it is imperative that the*

[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.

City could move from the normative drafting to the practical application of the measures that it has been consolidating.

1. Introducción

La Ciudad de Buenos Aires (CBA), como se la menciona en la Constitución Nacional (CN)[2], o Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CABA), como también se la conoce en su propia Constitución (CCABA)[3], es una ciudad de la República Argentina de gobierno autónomo con especiales facultades legislativas y jurisdiccionales[4], las cuales se fueron asumiendo de manera gradual y progresiva a partir de la reforma de la CN de 1994[5]. Su carácter autónomo también implica que su Jefe de Gobierno es elegido directamente por el pueblo de la ciudad[6].

Antes del año 1994 se trataba de un municipio que tenía la extraordinaria facultad de tener representación propia en las Cámara de Senadores y Diputados del Congreso de la Nación, pero no tenía, por ejemplo, la facultad de elegir al intendente municipal, la cual recaía en el Presidente de la Nación. A partir de la autonomía otorgada por la reforma constitucional de 1994 sus ciudadanos no sólo pudieron elegir su propio Jefe de Gobierno, sino también una convención constituyente que procedió a aprobar en 1996 un "estatuto organizativo", denominado por la convención como "Constitución".

Desde entonces, jurídicamente hablando, no existe consenso entre los especialistas sobre su estatus jurídico[7] y suele ser considerada como un nivel de gobierno *sui generis* que pivotea entre el status de una entidad

---

2 Artículos 44, 45, 54, 75, 99, 124, 125 y 129.

3 Artículo 2 de la CCABA.

4 Artículo 129 de la CN.

5 Según lo programado en las Disposiciones Transitorias Séptima y Decimoquinta de la CN reformada en 1994.

6 Artículo 129 de la CN.

7 Existen tres grandes posiciones al respecto: una mayoritaria, que sostiene un status especial de autonomía, aunque no idéntico al de las provincias (opiniones de Alfonsín, Argüello, Badeni, Bidart Campos, García Lema, Natale, Pixao, Rosatti, Vanosi, entre otros); y las otras dos en los extremos, pues mientras Marienhoff y Spota defendieron la autarquía, Ekmekdjian asimiló la Ciudad a una provincia (Hernández, A. M., La descentralización del poder en el Estado argentino, en *Derecho Constitucional Dir. Antonio M. Hernández y Coord.: Paulina R. Chiacchiera Castro)*, Tomo I, La Ley, Buenos Aires, 2012, pp. 503 a 505).

municipal y una provincial o, incluso, una combinación de ambas. No obstante, en lo que a nuestro trabajo respecta, técnicamente se acerca más a la categoría de provincia que a la de municipio[8], aunque ello no la convierte en una provincia más[9]. Como prueba de ello tenemos que muchas veces la CN la asimila a una provincia[10], atento que puede dictar su propia Constitución, de la misma manera que las provincias (no así los municipios), y goza de la facultad para dictar los impuestos sobre los Ingresos Brutos[11] y Sellos[12], que son dos gravámenes de corte netamente provincial. Esto hace que ubiquemos a la CABA y a las provincias dentro de diferentes niveles de gobierno, pero en un mismo plano, y que justifique su incorporación al contenido de este trabajo. No olvidemos que la intención de este libro es determinar y valorar la normativa nacional para promover la generación y el uso de las energías renovables a través de la Tributación Ambiental y la coherencia de los ordenamientos jurídicos provinciales y de la CABA con aquélla.

Más allá de sus similitudes con las provincias, la CABA se diferencia de aquellas en que carece de la reserva de los poderes no delegados que la Constitución garantiza a exclusivamente a las provincias[13].

Desde el punto de vista político destacamos que al finalizar el año 2015, con la asunción de Mauricio Macri como Presidente del país, como candidato de "Cambiemos", la Ciudad se encuentra gobernada por la misma línea política que el nivel nacional, ya que su Jefe de Gobierno es Horacio Rodríguez Larreta, que forma parte del partido político "PRO", uno de los partidos que integran la coalición política denominada "Cambiemos". Todo ello nos lleva a presuponer que el tratamiento de las energías renova-

---

8 De hecho, junto a las provincias, constituye uno de los veinticuatro distritos en los que se divide el país y tiene sus propios poderes ejecutivo, legislativo y judicial.

9 De hecho, la Corte Suprema de Justicia de la Nación tiene un criterio estable, forjado en fallos como "Cincunegui Juan Bautista" de 1999 (*Fallos* 322:2856) y "Rodríguez Héctor" de 2000 (*Fallos* 323:3991), donde afirma que la CABA no es una provincia y por tanto, no corresponde la instancia originaria cuando la misma es parte.

10 Artículos 44 (representación en el Congreso); 45 (representación en la Cámara de Diputados); 54 (representación en la Cámara de Senadores); 75, incisos 2 (distribución de recursos coparticipados) y 31 (intervención federal); 99, inciso 20 (intervención federal), y 125 (facultades varias) de la CN.

11 Regulado en el Título II (arts. 173 a 275) del Código Fiscal de la CABA.

12 Regulado en el Título XV (arts. 439 a 496) del Código Fiscal de la CABA.

13 Artículo 121 de la CN.

bles en la Ciudad debería ir en una línea similar a la del país. Cuestión esta que comprobaremos a lo largo de este trabajo.

Desde el punto de vista geográfico la CABA se encuentra situada en la región Centro-Este del país, sobre la orilla occidental del Río de la Plata, y ubicada casi en su totalidad en la Región Pampeana[14]. Esta Región responde a la "falla de Punta del Este", con sismicidad baja, siendo su última expresión se produjo el 5 de junio de 1888 con una magnitud de 5,5 en la escala de Richter. La Ciudad se divide en quince comunas que abarcan a todos los barrios porteños. Salvo al Este, en donde básicamente limita con el Río de la Plata, en los otros casos limita siempre con la Provincia de Buenos Aires. En el Sur el límite está dado por las aguas del Río Matanza-Riachuelo, en el Oeste el límite lo demarca la autopista conocida como "Avenida General Paz" y al norte existe un pequeño tramo de no más de 2km, comprendido entre la Avenida Intendente Cantilo y el Río de la Plata, donde el límite con la Provincia de Buenos Aires está dado por una línea imaginaria que se prolonga de la Avenida General Paz hasta otra línea que se forma con el arroyo Raggio.

Desde el punto de vista demográfico, con sus casi tres millones de habitantes (según el último censo de 2010), la CABA es la ciudad con mayor población del país y la jurisdicción más poblada luego de las Provincias de Buenos Aires, Córdoba y Santa Fe. Se trata de una ciudad cosmopolita considerada como un importante destino turístico. Su compleja infraestructura la posiciona como una de las metrópolis de mayor importancia de todo el Continente Americano y su fuerte influencia en el comercio, las finanzas, la moda, el arte, la gastronomía, la educación, el entretenimiento y la cultura, junto al crisol de razas que ella representa, la convierte en una auténtica ciudad global.

El clima de la CABA es templado pampeano y, de acuerdo con la Clasificación climática de Köppen, se cataloga como subtropical húmedo (Cfa). Considerando el período 1981-2010, normalmente empleado para designar los promedios climáticos, la temperatura media anual es de 17,9°C y la media anual de precipitación es de 1236,3mm. La temperatura más alta registrada en Buenos Aires fue de 43,3°C (29 de enero de 1957) y la más baja fue de -5,4°C (9 de julio de 1918). Si bien los días cubiertos son más frecuentes en invierno, cuando más llueve es en verano, época en

---

14 Salvo algunas zonas como la Reserva Ecológica de Buenos Aires, la ex Ciudad Deportiva de Boca Juniors, el Aeroparque Jorge Newbery o el barrio de Puerto Madero, que se hallan emergidas artificialmente mediante el relleno de las costas del Río de la Plata.

que la que suelen desarrollarse tormentas muy intensas, por lo que enormes cantidades de agua caen en poco tiempo. En invierno son más comunes lloviznas débiles pero continuas. De todos modos, no puede decirse que haya estacionalidad de lluvias. Los veranos son cálidos, con un promedio de 24,9°C en enero, y húmedos, por la acción del Río de la Plata, lo que convierte al clima estival en un período sofocante. Los inviernos son frescos, con heladas frecuentes, y con una temperatura máxima promedio de julio de 15°C y mínimas que en ocasiones puede bajar de los 0°C. El invierno es bastante irregular o variable, ya que también se observan días templados y hasta excepcionalmente cálidos durante esa estación, lo cual lo hace más suave y corto en cuanto a su duración.

La Ciudad recibe la influencia de dos tipos de vientos zonales: el pampero y la sudestada. El primero proviene del sudoeste y suele iniciarse con una tormenta corta que rápidamente da paso a un aire mucho más frío y seco. Aunque puede darse en cualquier época del año, se da con mayor intensidad en verano. La sudestada se produce principalmente entre abril y octubre y consiste en un viento fuerte del sudeste, fresco y muy húmedo, que dura varios días y va muchas veces acompañado de precipitaciones de variada intensidad. El viento continuo hace subir las aguas del Río de la Plata, llegando a veces a producir inundaciones en las zonas más bajas de la Ciudad.

Considerando que junto a las provincias la CABA constituye uno de los veinticuatro distritos en los que se divide el país y que posee facultades tributarias muy similares a éstas, el objetivo de este capítulo consiste en determinar y valorar la normativa de la CABA 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. 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.

2. Regulación de las energías renovables

2.1. Constitución de la CABA

Antes de adentrarnos en este punto, y a los efectos de contextualizar la protección ambiental en la normativa de la Ciudad, no podemos dejar

de mencionar que la propia CCABA considera al medio ambiente como un bien jurídico digno de tutela[15]. A tal punto es la preocupación por el medio ambiente que una sección de su *Carta Magna* se dedica exclusivamente a regular estas cuestiones (Capítulo Cuarto del Título Segundo)[16].

Dentro de esa sección, se promueve específicamente la calidad atmosférica y la eficiencia energética en el tránsito y el transporte, el uso racional de materiales y energía en el desarrollo del hábitat y el uso de tecnologías no contaminantes[17]. Todo ello tiene directa relación con el fomento de las energías renovables que tratamos en esta obra.

2.2. Ordenanza 49470 de 1993 (Manual Ecológico)

La primera regulación vinculada a las energías renovables tiene más de 25 años, ya que allá por 1993 fue dictada la Ordenanza 49470, momento en el cual la Ciudad ni siquiera contaba con el nuevo estatus jurídico otorgado por la CN de 1994. De ahí que, a diferencia de lo que ocurre con el resto de la normativa que iremos repasando, se trate de una ordenanza y no una ley.

Dicha norma determinaba la redacción e impresión de un Manual Ecológico para distribuir en escuelas públicas. Lo interesante de dicho Manual es que, si bien no habla directa y específicamente de las energías renovables, entre sus contenidos mínimos debían tratarse cuestiones sobre "uso racional de la energía"[18]. No existe ningún tipo de referencia a las medidas tributarias ambientales, ni a otro mecanismo financiero para incentivar el uso racional de la energía.

Esta Ley se dictó un año antes de la "constitucionalización" del medio ambiente con la reforma de 1994, lo cual le da un mérito extra, y un año después de celebrada la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Medio Ambiente y Desarrollo, desarrollada en la ciudad brasileña de Río de Janeiro en 1992, popularmente conocida como "Cumbre de Río" o "Cumbre

---

15 "El ambiente es patrimonio común" y "toda persona tiene derecho a gozar de un ambiente sano, así como el deber de preservarlo y defenderlo en provecho de las generaciones presentes y futuras". Es por ello que "toda actividad que suponga en forma actual o inminente un daño al ambiente debe cesar" y que el daño ambiental conlleva prioritariamente la obligación de recomponer" (art. 26, CCABA).

16 Artículos 26 a 30 de la CCABA.

17 Artículo 28, incisos 9, 11 y 13 de la CCABA.

18 Artículo 2 de la Ordenanza 49470.

de la Tierra". Se trató de una de las convenciones internacionales de carácter ambiental más importantes de los últimos tiempos[19], cuyo contenido motivó el dictado de numerosa normativa ambiental a lo largo de todo el planeta, entre la cual se encuentra la Ordenanza de ciernes.

2.3. Ley 1356 de 2004 (contaminación atmosférica)

Durante prácticamente 10 años no se dictó otra normativa significante relacionada con las energías renovables. Hubo que esperar al año 2004 para que, mediante la Ley 1356, se regule la preservación del recurso aire y la prevención y control de la contaminación atmosférica para orientar las políticas y planificación urbana en salud y la ejecución de acciones correctivas o de mitigación[20].

Aquí tampoco se mencionan las energías renovables, pero al disponerse medidas para luchar contra el cambio climático, en el cual han influido marcadamente las energías no renovables, podemos establecer una cierta vinculación. Tampoco se contemplan medidas tributarias ambientales concretas, pero sí se abre una ventana a que en un futuro las regule el Poder Ejecutivo de la Ciudad, la cual será analizada en el punto siguiente. Se trata entonces de una de las primeras normas de la Ciudad que, aunque de manera indirecta, se ocupa de la implementación de incentivos para promover el uso de tecnología y combustibles menos contaminantes.

Esta Ley se dictó unos tres años luego que la Argentina aprobara, por medio de la Ley 25438 de 2001, el Protocolo de Kioto de la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático, adoptado en la ciudad japonesa de Kioto el 11 de diciembre de 1997.

La Ley fue reglamentada por el Decreto 198/06 que, si bien no hace mención a las energías renovables, establece los estándares de calidad atmosférica (Anexo III) y los límites de emisiones contaminantes atmosféricas (Anexo IV).

---

19 Recordemos que en 1990 se habían publicado las alarmantes conclusiones del Primer Informe del Grupo Intergubernamental de Expertos sobre el Cambio Climático creado en el marco de la ONU.

20 Artículo 1 de la Ley 1356.

2.4. Ley 2802 de 2008 (adhesión al Programa Nacional de Uso Racional y Eficiente de la Energía)

Mediante esta norma la CABA adhirió sin reservas a los objetivos adoptados por el Decreto 140/07 dictado por el Poder Ejecutivo Nacional en relación al Programa Nacional de Uso Racional y Eficiente de la Energía (PRONUREE)[21]. Aquí tampoco se regulan medidas tributarias ambientales concretas, pero se abre una posibilidad para el desarrollo de un sistema de incentivos financieros con el fin de incentivar el desaliento del consumo de energías.

Esta norma marca el inicio de un nuevo contexto político en la CABA, ya que fue una de las primeras medidas sobre energías renovables adoptadas en el marco de un nuevo partido político (PRO) que comenzaba a gobernar por primera vez la Ciudad en el año 2008 y que continuó hasta la actualidad con el nuevo Jefe de Gobierno, Horacio Rodríguez. En aquel momento, el Jefe de Gobierno era Mauricio Macri que dictó una norma de adhesión a un Decreto del Gobierno nacional, liderado por Cristina Fernández del partico político Frente para la Victoria. Esto demuestra que la preservación ambiental primó por sobre las afinidades políticas de la época.

2.5. Ley 2930 de 2008 (Plan Urbano Ambiental)

Mediante esta legislación se instaura el Plan Urbano Ambiental de la CABA, por el cual se perfila el esquema legal al que deberá ajustarse la normativa urbanística y de obras públicas[22], y se aprueba el "Diagnóstico de la Ciudad", que dio origen al Plan y da lugar a una serie de propuestas territoriales e instrumentales[23]. El Plan tiene como objetivo constituirse en el soporte del proceso de planeamiento y gestión de la Ciudad a partir de la materialización de consensos sociales sobre los rasgos más significativos de la ciudad deseada y la transformación de la ciudad real[24].

Dentro de sus propuestas el Plan habla de promover un sistema de transporte sustentable mediante formas energéticas menos contaminantes, a través de diversas acciones, entre las cuales se destacan la promoción de

---

21 Artículo 1 de la Ley 2802.

22 Artículo 1 de la Ley 2930.

23 Artículo 2 de la Ley 2930.

24 Artículo 3 de la Ley 2930.

las tecnologías "híbridas" y el reemplazo de las energías no renovables por aquéllas que sí lo son[25]. Esta norma merece ser destaca por ser una de las primeras en las que se mencionan las energías renovables, aunque no existe ningún tipo de referencia concreta a las medidas tributarias ambientales, ni a otro mecanismo financiero para incentivar el uso racional de la energía.

De hecho, como consecuencia de esta norma, mediante la Ley 3393 de 2009 se incorpora al Código Fiscal (CF) una nueva exención en el pago de la Patente sobre vehículos en general y de las embarcaciones deportivas o de recreación sobre los vehículos livianos y pesados autopropulsados por motores en sistemas híbridos-eléctricos en serie-paralelo o serie-paralelo y todo eléctrico. En el punto 3 de este capítulo ahondaremos sobre este tema.

2.6. Resolución 341 de 2008 de la Agencia de Protección Ambiental (Programa de Eficiencia Energética en Edificios Públicos)

Esta Resolución emitida por la Agencia de Protección Ambiental (APrA)[26] creó el Programa de Eficiencia Energética en Edificios Públicos, cuyos antecedentes, objetivos y acciones, se detallan en su Anexo I. Los Considerandos de la Resolución expresan que se busca "…promover la adopción de criterios de eficiencia energética en el uso de los recursos, de prevención de la contaminación, de minimización de residuos, de producción limpia y consumo sustentable, con el fin de reducir los impactos ambientales y sociales de los modos de producir y consumir actuales, así como los riesgos para la salud en el ámbito de la Ciudad". En ningún momento se hace alusión directa a las energías renovables, aunque se habla de "eficiencia energética" y tampoco se mencionan las medidas tributarias ambientales.

2.7. Ley 3246 de 2009 (uso racional de la energía)

Con esta Ley se busca reducir y optimizar el consumo de la energía en la CABA así como disminuir la emisión de dióxido de carbono (CO_2)

---

25 Artículo 7, punto l), de la Ley 2930.

26 La APrA fue creada por la Ley 2628 de 2007 como una entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Ambiente y Espacio Público de la CABA, con el objeto proteger la calidad ambiental a través de la planificación, programación y ejecución de las acciones necesarias para cumplir con la política ambiental de la Ciudad (arts. 1 y 2, Resolución 341).

y otros gases de efecto invernadero vinculados a esta problemática[27]. Sus preceptos están destinados a las dependencias del Gobierno de la Ciudad[28], la iluminación del espacio público, la semaforización[29], las construcciones públicas proyectadas y las compras[30] y contrataciones públicas[31]. Debía ser reglamentada en un plazo de 180 días[32], razón por la cual se dictó el Decreto 100/10 que veremos más adelante.

La Autoridad de Aplicación es la máxima autoridad ambiental del GCBA[33] y le corresponde: a) fijar las metas de reducción progresiva del consumo de energía, b) establecer criterios de ahorro y eficiencia energética previstos en la Ley, c) coordinar y definir el sistema de monitoreo del consumo de energía de cada edificio, d) elaborar un informe anual de los resultados obtenidos, f) coordinar acciones con otros órganos del Gobierno para centralizar los datos sobre consumo energético, g) capacitar al administrador energético de cada edificio y desarrollar programas de capacitación para todos los empleados públicos y h) realizar una revisión bianual de las metas de reducción[34].

A fin de reducir el consumo de energía, la Autoridad de Aplicación debe fijar metas concretas de reducción progresiva del consumo de energía

---

27 Artículo 1 de la Ley 3246.

28 Las medidas de ahorro y eficiencia energética se aplicarán en los edificios en donde desarrolle el Gobierno sus actividades, ya sean propios o no, así como en parques, plazas, paseos y monumentos públicos (art. 6, Ley 3246). Cada edificio alcanzado por la presente contará con un sistema de monitoreo del consumo de energía general en el mismo, y la repartición pública correspondiente deberá designar un administrador energético. La persona designada como administrador energético llevará adelante el registro mensual de los consumos de energía de la dependencia, y se encargará del seguimiento y ejecución de las medidas de ahorro y eficiencia energética en el edificio (art. 7, Ley 3246).

29 Deberán establecerse medidas de eficiencia energética en el alumbrado público y semaforización de la Ciudad, procurando, con un criterio de gradualidad, la incorporación de nuevas tecnologías en iluminación. Se instalará un sistema de monitoreo y control del funcionamiento de los mismos (art. 9, Ley 3246).

30 Los pliegos de compras y contrataciones de bienes y servicios y el pliego general de obras públicas contemplará los criterios de eficiencia energética, los que serán establecidos en la reglamentación de la presente (art. 10, Ley 3246).

31 Artículo 2 de la Ley 3246.

32 Artículo 16 de la Ley 3246.

33 Artículo 4 de la Ley 3246.

34 Artículo 5 de la Ley 3246.

y disminución de emisiones de CO_2 a 3, 5 y 10 años desde la reglamentación de la presente Ley[35].

La norma no hace ninguna mención a las energías renovables, pero sí habla de eficiencia energética que obviamente tiene mucha relación con aquélla. Si bien no se refiere a medidas tributarias ambientales concretas para fomentar su uso y generación, la norma determina que la Autoridad de Aplicación desarrollará actividades de promoción del uso eficiente de la energía tanto para la población en general como para los sectores industrial, comercial y de servicios[36].

La Ley fue reglamentada por el Decreto 100/10, el cual establece que los organismos de la Administración Central, entes descentralizados y entidades autárquicas dependientes del Poder Ejecutivo de la CABA deben adquirir artefactos eléctricos que cuenten con certificación obligatoria de eficiencia energética a la hora de llevar adelante sus compras y contrataciones. No menciona a las energías renovables, pero sí habla de reducir las emisiones de CO_2 como un problema global. Este Decreto tampoco hace referencias a medidas tributarias ambientales.

2.8. Ley 3635 de 2010 (energía solar para alumbrado público)

Esta Ley implementa un proyecto experimental modelo[37] a los efectos de incorporar el uso de sistemas de captación solar mediante paneles fotovoltaicos para alimentar de energía luminarias de alumbrado público[38]

---

35 Artículo 3 de la Ley 3246.

36 Artículo 14 de la Ley 3246.

37 La Autoridad de Aplicación realizará la planificación, estudio de factibilidad técnico económica, el proyecto de infraestructura que incluya todos los planos de detalle de los elementos necesarios para la captación de energía solar para la producción de la energía eléctrica mediante paneles fotovoltaicos, su distribución y/o almacenamiento, respetando las normas urbanísticas destinadas a impedir la desfiguración de la perspectiva y cuidando la armonía paisajística o arquitectónica que determina el PUA (Ley 2930 de 2008), los estudios de impacto ambiental, social y económico, y el detalle de las etapas de implementación (art. 3, Ley 3635).

38 Transcurridos 6 meses de implementado el proyecto experimental modelo, la Autoridad de Aplicación en la materia elaborará un informe técnico que presentará a la Legislatura de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires con las conclusiones de la experiencia evaluada (art. 6, Ley 3635). Conforme las conclusiones arrojadas por el estudio de factibilidad técnico económica, de impacto ambiental y social y los resultados obtenidos de la ejecución del proyecto experimental modelo, el Poder Ejecutivo remitirá a la

en el ámbito de la CABA[39]. Si bien no se habla de "energías renovables" se menciona a una de las maneras de generar este tipo de energías, como es la captación de la energía solar para reducir la contaminación[40], aunque no tiene ninguna medida tributaria ambiental específica para cumplir sus objetivos ambientales.

2.9. Ley 3871 de 2011 (Plan de Adaptación y Mitigación al Cambio Climático)

Esta norma establece las acciones, los instrumentos y las estrategias de adaptación y mitigación al cambio climático en la CABA para reducir la vulnerabilidad humana y de los sistemas naturales, protegerlos de sus efectos adversos y aprovechar sus beneficios[41]. Concretamente, se implementa un Plan de Adaptación y Mitigación al Cambio Climático[42] que debe contener e impulsar, entre otras acciones y medidas mínimas, la promoción de incorporación de nuevas tecnologías para incrementar la eficiencia energética[43]. La Ciudad coordinará y articulará las acciones y estrategias para el cumplimiento de la presente Ley con la Nación y las provincias, especialmente con la Provincia de Buenos Aires, y los municipios aledaños a la Ciudad[44].

Su articulado no especifica medidas tributarias ambientales, pero sí se deja entreabierta la puerta para que en un futuro las regule el Poder Ejecutivo de la Ciudad.

Legislatura para su aprobación, un proyecto conteniendo la implementación definitiva del sistema de captación solar por paneles fotovoltaicos para alimentar de energía luminarias de alumbrado público en el ámbito de la CABA (art. 7, Ley 3635).

39 Artículo 1 de la Ley 3635.

40 Según el artículo 4, inciso a), de la Ley 26190 de 2006, reformada por la Ley 27191 de 2015.

41 Artículo 1 de la Ley 3871.

42 Artículo 6 de la Ley 3871.

43 Artículo 19, inciso c), de la Ley 3871.

44 Artículo 4 de la Ley 3871.

2.10. Ley 4024 de 2011 (energía solar)

Esta Ley consagra un régimen de incentivos para promover el uso de sistemas de captación de energía solar con el propósito de producir energía eléctrica, generar agua caliente o calefaccionar ambientes[45]. Esta norma está íntimamente ligada a la Ley 3635 de 2010, atento que ambas hacen referencia a la energía solar, pero están dirigidas a ámbitos diferentes. La Ley 3635 busca generar agua caliente[46], mientras que la Ley 4024 tiene por objetivo alimentar de energía a las luminarias del alumbrado público.

La finalidad de esta normativa es: a) fomentar la utilización de energía limpia y proveniente de fuentes renovables, b) disminuir la producción de los gases del efecto invernadero y c) disminuir el consumo de energía proveniente de fuentes no renovables[47]. La Autoridad de Aplicación extenderá un certificado a los propietarios de inmuebles que cumplan con lo dispuesto en la presente norma[48] y establecerá un registro de profesionales o empresas especializadas en la captación de la energía solar, fijando los requisitos mínimos que deberán cumplir los profesionales habilitados para firmar los proyectos, dirigir las obras de las instalaciones, las reparaciones y efectuar las inspecciones[49].

La norma destaca su preocupación porque las instalaciones de energía solar no generen contaminación paisajística, es por ello que deben ajustarse a las normas urbanísticas destinadas a impedir la desfiguración de la perspectiva del paisaje o perjuicios a la armonía paisajística o arquitectónica, sin perder de vista la preservación y protección de los edificios, conjuntos, entornos y paisajes. También procurará que estas instalaciones no produzcan reflejos frecuentes que puedan molestar a personas residentes en edificios colindantes[50].

Al igual que en la Ley 3871 sólo se contempla la posibilidad para que en un futuro el Poder Ejecutivo de la Ciudad regule medidas fiscales ambientales, al mencionarse la futura implementación de reducciones tri-

---

45 Artículo 1 de la Ley 4024.

46 Los beneficios establecidos en la presente Ley son aplicables a inmuebles para viviendas individuales y colectivas, nuevas o usadas (art. 4, Ley 4024).

47 Artículo 2 de la Ley 4024.

48 Artículo 8 de la Ley 4024.

49 Artículo 10 de la Ley 4024.

50 Artículo 9 de la Ley 4024.

butarias, siendo una de las primeras oportunidades en la normativa de la Ciudad que se habla directamente de mecanismos fiscales.

2.11. Ley 5822 de 2017 (adhesión a las leyes 26190 y 27191 de energía renovable)

A través de esta Ley la CABA adhirió sin reservas a las leyes 26190 de 2006 y 27191 de 2015[51], por las cuales el Congreso de la Nación estableció y amplió el Régimen de Fomento Nacional para el Uso de Fuentes Renovables de Energía Destinada a la Producción de Energía Eléctrica[52]. Todo ello a partir del impulso que generó la firma del Acuerdo de París en 2015 y su posterior ratificación por parte de nuestro país a través de la Ley 27270 de 2016 del Congreso de la Nación.

Esta adhesión plena implica, entre otras cuestiones, que la Ciudad se pliega a las definiciones de la legislación nacional[53], en especial en cuanto a lo que se entiende por "fuentes renovables de energía"[54] y que, acepta limitar ciertas facultades tributarias[55] en los términos que veremos más adelante al comentar la normativa sobre las medidas tributarias ambientales.

2.12. Resolución 436 de 2017 de la Agencia de Protección Ambiental (Programa de Energías Renovables)

Esta Resolución crea el Programa de Energías Renovables, cuyo contenido se detalla en su Anexo I[56]. El Anexo establece que los objetivos generales del Programa son: a) tomar acciones concretas en la generación de energía eléctrica mediante fuentes de energía renovable, b) reducir las emisiones de gases de efecto invernadero de la Ciudad y contribuir con sus metas de reducción a 2020 y 2030 establecidas en el PACC de la CABA[57], c) contribuir al desplazamiento de potencia y estabilización de

---

51 De acuerdo a lo establecido en los artículos 15 de la Ley 26190 y 21 de la Ley 27191, en donde se invita a las provincias y a la CABA a adherir al Régimen.

52 Artículo 1 de la Ley 5822.

53 Artículo 4 de la Ley 26190.

54 Artículo 4, inciso a), de la Ley 26190 (modif. art. 2, Ley 27191).

55 Artículo 17 de la Ley 27191.

56 Artículo 2 de la Resolución 436.

57 Implementado por la Ley 3871 de 2011.

la red eléctrica permitiendo descomprimirla y reducir los cortes de luz, d) continuar a la vanguardia de la tecnología y seguir siendo un ejemplo para las provincias argentinas y para las ciudades de la región, e) continuar en el camino de creación de una ciudad sustentable, f) alinearse con los objetivos planteados a nivel nacional en la Ley Nacional 27191 y g) promover la tecnología para concientizar al vecino e incentivarlo a acceder a ella. Si bien no contiene medidas tributarias ambientales específicas, el último objetivo general daría lugar a su posible implementación.

2.13. Ley 6100 de 2018 (Código de Edificación de la Ciudad)

Esta norma aprueba el Código de Edificación de la Ciudad que, como Anexo I, forma parte integrante de ella. Si bien no es una ley directamente abocada a fomentar las energías renovables, existen algunas referencias vinculadas a ellas.

Concretamente, el Anexo establece en su Título III (proyecto) que "…se debe priorizar el uso de la luz natural como fuente de iluminación de manera que permita iluminar espacios interiores, ahorrando energía de origen fósil, reduciendo impactos ambientales negativos y contribuyendo al uso racional de recursos no renovables"[58] y que "…los edificios alcanzados según lo establece el Reglamento Técnico reemplazarán parte de la energía convencional de red que demanden para su funcionamiento por energías renovables o regenerativas"[59]. Esta normativa no posee ningún tributo ni beneficios fiscal ambiental para promover la generación o el uso de energías renovables.

2.14. Ley 6165 de 2019 (adhesión a la Ley 27424 de generación distribuida)

Finalmente, por medio de reciente la Ley 6165[60], la CABA también adhiere a la Ley nacional 27424 que aprueba el Régimen de Fomento a la Generación Distribuida de Energía Renovable integrada a la Red Eléctrica. Si bien la adhesión es plena, en esta ocasión la normativa ciudadana establece una serie de beneficios fiscales concretos para fomentar la generación

---

58 Punto 3.7.1.5 del CEC, titulado: Confort Visual.

59 Punto 3.7.1.11.2, titulado: Incorporación de Energías Renovables.

60 Conforme a la invitación que el artículo 40 de la Ley 27424 realiza para que las provincias y la CABA se adhiera al régimen.

distribuida de energía renovable, erigiéndose así en una de las primeras leyes de la Ciudad en consagrar específicamente este tipo de medidas.

Esta adhesión implica, entre otras cuestiones, que la Ciudad se pliega a las definiciones de la legislación nacional[61], en especial en cuanto a lo que se entiende por "energía inyectada"[62].

3. Medidas tributarias ambientales

Las medidas tributarias ambientales comprenden tanto a los tributos ambientales como a los beneficios fiscales ambientales y respectivamente persiguen desalentar las actividades o conductas contaminantes y motivar la realización de actividades positivas para el medio ambiente. Estas medidas conforman el área del Derecho tributario conocida como "Tributación ambiental"[63]. Este título no quiere decir que la normativa de la CABA regule ambas medidas tributarias, sino que nos avocaremos a comprobar cuáles de ellas se regulan y en qué términos.

3.1. Ley 1356 de 2004 (contaminación atmosférica)

En el punto anterior vimos que esta norma regula la preservación del recurso aire y la prevención y control de la contaminación atmosférica y que más allá de no mencionar a las energías renovables, se refiere a la lucha contra el cambio climático. Esta norma fue reglamentada por el Decreto 198/06.

De la normativa vigente de la CABA es una de las primeras leyes que habla de incentivar conductas que mejoren la calidad atmosférica de la Ciudad. Considerando la estrecha vinculación que existe entre el cambio climático, la calidad atmosférica y las energías renovables, se puede decir que indirectamente se trata de alentar este tipo de energías.

Concretamente, en su Título VIII la Ley ordena al Poder Ejecutivo a promover el uso de tecnologías y combustibles menos contaminantes y aplicar programas de incentivos que puedan ir mejorando la calidad atmos-

---

61 Artículo 3 de la Ley 27424.

62 Artículo 3, inciso c), de la Ley 27424.

63 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.

férica. Estos programas se incluyen en su Anexo C de la Ley. Corresponde al Poder Ejecutivo establecer nuevos programas de incentivos en función de la viabilidad técnica, económica y científica de los mismos. Si bien no se habla específicamente de incentivos tributarios, estos se pueden inferir en el texto de la Ley cuando se establece la posibilidad que esos incentivos impliquen alícuotas diferenciales deben encontrarse contemplados en la norma tarifaria vigente[64] y en su Anexo C, que comentaremos seguidamente. Desafortunadamente, su reglamentación nada agregó respecto de estos incentivos.

El mencionado Anexo C contiene una lista enunciativa con siete tipos de incentivos y la manera en que podrían ser implementados. Veremos que sólo los incentivos de los puntos b) y e) prevén expresamente la posibilidad de aplicar ventajas en el ámbito del Derecho tributario, ya sea reduciendo o anulando la carga fiscal de los sujetos pasivos del gravamen. Aunque ello no implica necesariamente que esta posibilidad quede excluida para el resto de sistemas de incentivos mencionados en el Anexo o incluso en otros nuevos sistemas que implemente el Poder Ejecutivo. Sobre este punto, es importante recordar que la CCABA determina que "los regímenes de promoción que otorguen beneficios impositivos o de otra índole, tienen carácter general y objetivo"[65].

La norma aclara que cuando se trate de incentivos que impliquen alícuotas diferenciales deben encontrarse contemplados en la norma tarifaria vigente[66], reforzando así el principio de legalidad tributaria que, en su versión más rígida, obliga a que incluso los elementos cuantificantes de los tributos (base imponible y alícuotas), sean fijados por una ley. Además

---

64 Artículos 45 y 46 de la Ley 1356.

65 Artículo 51, 5º párrafo, de la Ley 1356.

66 Artículos 45 y 46 de la Ley 1356.

de estar reconocido en la CN[67], dicho principio también se consagra en la CCABA[68] y en el CF de la CABA[69].

A continuación, resumimos los siete sistemas previstos en el Anexo de esta Ley.

a) Incentivo al sistema de transporte público masivo

Los incentivos deben propender a una menor utilización del vehículo particular y promover una mayor utilización del transporte público masivo, en especial el subterráneo. El sistema comprendería, a título enunciativo, la aplicación de costos diferenciales de estacionamiento en ciertas zonas de la ciudad y en determinadas franjas horarias y el financiamiento de proyectos de expansión de la red de subterráneos.

b) Incentivo al uso del combustible en función de su incidencia contaminante

Implica la posibilidad de rebajas o exenciones tributarias sobre aquellas fuentes móviles o fijas que utilicen combustibles considerados menos contaminantes desde un punto de vista técnico y científico.

---

67 En el artículo 4, cuando al comentar sobre los ingresos del Estado Nacional menciona a "...las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General; el 17, al sostener que "…Sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el Artículo 4º"; el 52, cuando dispone que "…a la Cámara de Diputados corresponde exclusivamente la iniciativa de las leyes sobre contribuciones y reclutamiento de tropas"; el 75, incisos 1) y 2) al otorgarle a Congreso de la Nación facultades para dictar tributos aduaneros (inc. 1) y tributos directos e indirectos (2); entre otros.

68 El artículo 9, cuando menciona a "…los ingresos provenientes de los tributos que establece la Legislatura" como uno de los recursos de la Ciudad; el artículo 51, cuando determina lo siguiente: "no hay tributo sin ley formal; es nula cualquier delegación explícita o implícita que de esta facultad haga la Legislatura. La ley debe precisar la medida de la obligación tributaria. El sistema tributario y las cargas públicas se basan en los principios de legalidad, irretroactividad, igualdad, no confiscatoriedad, equidad, generalidad, solidaridad, capacidad contributiva y certeza"; el artículo 80, punto 2, cuando dice que "la Legislatura de la Ciudad legisla en materia: Administrativa, fiscal, tributaria, de empleo y ética públicos, de bienes públicos, comunal y de descentralización política y administrativa" y el artículo 81, punto 9, cuando aclara que los tributos se imponen o modifican "…con el voto de la mayoría absoluta del total de sus miembros".

69 El artículo 1, cuando de los "tributos que se impongan en el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires por los organismos de la administración central, de acuerdo con las leyes y normas complementarias".

c) Incentivo a los planes de eficiencia energética y sustitución de fuentes emisoras de gases de efecto invernadero

Comprende aquellos incentivos económicos que procuren la utilización de tecnologías y/o combustibles que tiendan a un uso sustentable y racional de la energía.

d) Promoción a la realización de pruebas de tecnologías y combustibles alternativos

Se trata de la realización de pruebas piloto en el ámbito de la Ciudad que impliquen la reducción de gravámenes específicos o facilite la realización de las mismas en el equipamiento del Gobierno de la Ciudad.

e) Incentivo a la utilización de vehículos menos contaminantes

Consiste en la posibilidad de implementar rebajas o exenciones tributarias para aquellos vehículos que, debido a su configuración tecnológica, desde un punto de vista científico y técnico, importen un bajo tenor contaminante.

f) Incentivo para la innovación tecnológica y/o reconversión industrial, con especial énfasis en pequeñas y medianas empresas

Procuran fomentar la innovación tecnológica que genere una menor incidencia contaminante de las emisiones provenientes de fuentes fijas y móviles, tales como créditos para la reconversión y tasas diferenciales, entre otros.

g) Incentivo a la investigación

Comprende aquellos incentivos económicos que fomentan la investigación en productos o tecnologías que conllevan a una menor incidencia contaminante de las emisiones provenientes de fuentes fijas y móviles.

3.2. Ley 2802 de 2008 (adhesión al Programa Nacional de Uso Racional y Eficiente de la Energía)

Mediante esta Ley la Ciudad adhiere al Programa Nacional de Uso Racional y Eficiente de la Energía, establecido a nivel nacional a través del Decreto 140/07, de forma que aunque no habla específicamente de

energías renovables, una manera de desalentar las energías no renovables es mediante un consumo racional y eficiente de aquéllas.

Dentro de sus objetivos de mediano y largo plazo para el caso de las viviendas, el Programa Nacional habla de implementar incentivos para disminuir el consumo de energía que incluya, por ejemplo, un financiamiento preferencial para medidas destinadas a reducir el consumo[70]. Si bien no se habla de incentivos tributarios, sino más bien de incentivos financieros que implican un gasto para la Ciudad, al brindarse sólo un ejemplo se abre la puerta a cualquier tipo de ventaja, inclusive las fiscales.

3.3. Ley 3246 de 2009 (uso racional de la energía)

Con esta normativa se busca reducir y optimizar el consumo de la energía en la CABA y disminuir la emisión de gases de efecto invernadero en el ámbito de la iluminación del espacio público, la semaforización y las construcciones proyectadas y las compras y contrataciones públicas del Gobierno de la Ciudad. Una vez más, podemos decir que a pesar de no referenciar expresamente a las energías renovables, existe una suerte de mención indirecta por los objetivos que se persiguen. Esta norma fue reglamentada por el Decreto 100/10.

Tampoco se habla de medidas tributarias ambientales, pero se delega en la Autoridad de Aplicación el desarrollo de actividades de promoción del uso eficiente de la energía, tanto para la población en general como para los sectores industrial, comercial y de servicios[71]. Ya sabemos que los beneficios tributarios ambientales pueden erigirse como herramientas para alentar el uso racional y eficiente de la energía. A partir del dictado del Decreto 138/08, la APrA (creada en 2007 por la Ley 2628) es el organismo con mayor competencia ambiental de la CABA y, por lo tanto, Autoridad de Aplicación de la Ley 3246.

Lamentablemente, su reglamentación nada agregó respecto de este tipo de incentivos, sino que sólo se refiere a la obligación que cualquier organismo o entidad dependiente del Poder Ejecutivo de la CABA, a la hora comprar o contratar artefactos eléctricos que cuenten con certificación obligatoria de eficiencia energética, incorpore criterios de selección orientados a la adquisición de aquellos de mayor eficiencia.

---

70 Anexo I, punto 2.9, del Decreto 140 de 2007.

71 Artículo 14 de la Ley 3246 de 2009.

3.4. Ley 3393 de 2009 (exención para vehículos híbridos-eléctricos)

La Ley modificó[72] el artículo 278 del CF de la CABA (vigente en 2008), a los fines de incorporar una nueva exención (inciso 7) en el pago de Patentes sobre vehículos en general y de las embarcaciones deportivas o de recreación.

Esta nueva exención, vigente desde el período fiscal 2010, comprende a los vehículos livianos y pesados autopropulsados por motores en sistemas híbridos-eléctricos en serie-paralelo o serie-paralelo y todo eléctrico. La condición que debe cumplirse para que se proceda esta exención estriba en que las características deben ser originales de fabricación[73]. Hoy en día se encuentra contemplada en el inciso 7) del artículo 373 del CF.

Podemos decir que se trató de la primera medida tributaria ambiental, materializada en un beneficio fiscal, que expresamente bregó por fomentar el uso de energías basadas en fuentes renovables y, al mismo tiempo, desalentó el uso de energías no renovables derivadas de los combustibles fósiles. Hasta aquel momento, la normativa sólo consagraba la posibilidad e intención para que en un futuro se regulen estas medidas, pero que en la práctica no se terminaron adoptando hasta esta oportunidad. Luego de 10 años, es el único beneficio fiscal ambiental contemplado en el CF para fomentar las energías renovables.

Este beneficio fue consecuencia directa del Plan Urbano Ambiental de la CABA, aprobado por la Ley 2930 de 2008, por el cual se perfila el esquema legal al que debe ajustarse la normativa urbanística y de obras públicas. Dentro de las propuestas de este Plan se habla de promover un sistema de transporte sustentable mediante formas energéticas menos contaminantes, a través de diversas acciones, entre las que se destacan la promoción de las tecnologías híbridas y el reemplazo de las energías no renovables por aquéllas que lo son[74].

---

72 Artículo 1, punto 48), de la Ley 3393.

73 Durante casi seis años la Resolución Conjunta Nº 3 de la APrA y la Administración General de Ingresos Públicos (AGIP) estableció que a los fines de gozar de la exención fiscal se debía presentar previamente ante la APrA la licencia de configuración de modelo extendida por la Subsecretaría de Industria, de la Secretaria de Industria y Comercio y PyMEs del Ministerio de Industria y Turismo de la Nación y/o el organismo que lleve adelante sus funciones. Esta Resolución Conjunta fue dejada sin efecto por la Resolución Conjunta 3 de 2019 de la APrA y la AGIP.

74 Artículo 7, punto l), de la Ley 2930.

3.5. Ley 3871 de 2011 (Plan de Adaptación y Mitigación al Cambio Climático)

En este caso se buscan fomentar acciones, instrumentos y estrategias para enfrentar el cambio climático en la CABA y así reducir la vulnerabilidad humana y de los sistemas naturales frente a sus efectos. Entre dichas acciones se menciona la implementación de un Plan de Adaptación y Mitigación al Cambio Climático para promover las nuevas tecnologías que apunten a incrementar la eficiencia energética[75], resaltándose la importancia que tiene el consumo responsable y eficiente de energía. Esta promoción podría venir de la mano de beneficios fiscales, cuestión que se menciona más adelante.

Si bien la norma no establece medidas ambientales concretas, especifica que el Poder Ejecutivo podrá establecer medidas e incentivos económicos y financieros adecuados a los particulares que realicen acciones para alcanzar los objetivos propuestos. A estos fines, el articulado da prioridad a las pequeñas y medianas empresas radicadas en la Ciudad[76]. De esta manera, encontramos dos fines extrafiscales en una misma legislación: por un lado, proteger el medio ambiente de los efectos adversos generados por el cambio climático y, por el otro, beneficiar a pequeñas y medianas empresas locales.

Al hablarse de medidas económicas y financieras quedan obviamente incluidas las medidas tributarias ambientales, ya que éstas parten de la actividad financiera del Estado, como ingresos de Derecho público, y afectan económicamente a los sujetos pasivos tributarios. A diferencia de lo que ocurre con la Ley 1356 de 2004[77], en este caso no se especifica la manera en que deben regularse estos incentivos. Esto implica que podrían contemplarse mediante actos gubernamentales no legislativos y, en definitiva, dejar la puerta abierta para violentar el principio de legalidad tributaria que, como ya vimos, está recogido en la CN, la CCABA y el CF.

3.6. Ley 4024 de 2011 (energía solar)

Mediante esta legislación se establece un régimen para incentivar la captación de energía solar con el propósito de producir energía eléctrica,

---

75 Artículo 19, inciso c), de la Ley 3871.

76 Artículo 20 de la Ley 3871.

77 La norma aclara que cuando se trate de incentivos que impliquen alícuotas diferenciales deben encontrarse contemplados en la norma tarifaria vigente (art 46, Ley 1356).

generar agua caliente o calefaccionar ambientes. A diferencia de otras normas, entre sus finalidades hay una clara referencia a las energías renovables. Concretamente, se habla de a) fomentar la utilización de energía limpia y proveniente de fuentes renovables, b) disminuir la producción de gases de efecto invernadero y c) reducir el consumo de energía proveniente de fuentes no renovables.

De igual manera que las Leyes 1356 de 2004 y 3871 de 2011, se recurre nuevamente al Poder Ejecutivo para regular los incentivos fiscales. Precisamente, aquél deberá enviar a la Legislatura para su aprobación, dentro de los 90 días de sancionada la presente, una propuesta de reducción tributaria con relación al ahorro de energía convencional a través del uso de generación fotovoltaica o térmica que aprovechen la energía solar, previa evaluación técnica de la relación entre el aporte energético alternativo y el incentivo tributario[78]. Tal como ocurrió con la Ley 1356, aquí también se deja a salvo la aplicación del principio de legalidad tributaria, atento que al Poder Ejecutivo sólo le corresponde la iniciativa del incentivo que luego deberá ser examinada y aprobada por la Legislatura.

3.7. Ley 5822 de 2017 (adhesión a las leyes 26190 y 27191 de energías renovables)

La CABA adhirió a la Ley 26190 (Régimen de Fomento Nacional para el Uso de Fuentes Renovables de Energía Destinada a la Producción de Energía Eléctrica) y su normativa modificatoria (Ley 27191). La legislación nacional declara de interés nacional la generación de energía eléctrica a partir del uso de fuentes de energía renovables con destino a la prestación de servicio público como así también la investigación para el desarrollo tecnológico y fabricación de equipos con esa finalidad.

Al tratarse de una adhesión plena a la normativa nacional, entendemos que, en virtud de lo dispuesto por el artículo 17 de la Ley, el acceso y la utilización de las fuentes renovables de energía no estarán gravados o alcanzados por ningún tipo de tributo específico, canon o regalías regulado por la CABA, hasta el 31 de diciembre de 2025. Aunque esto no obsta a la percepción de canon o contraprestación equivalente por el uso de tierras fiscales en las que se instalen los emprendimientos. De no haber querido la

---

78 Artículo 12 de la Ley 4024.

Ciudad implementar este beneficio fiscal, debería haber realizado alguna reserva o modificación a la hora de adherir a la legislación nacional.

3.8. Resolución 436 de 2017 de la Agencia de Protección Ambiental (Programa de Energías Renovables)

Se crea el Programa de Energías Renovables, como consecuencia directa de lo establecido en la Ley 5822 analizada en el sub-punto anterior. Entre sus objetivos generales el Programa habla de tomar acciones concretas para la generación de energía eléctrica mediante fuentes de energía renovable, reducir las emisiones de gases de efecto invernadero de la Ciudad, alcanzar los objetivos planteados a nivel nacional en la Ley 27191 y promover la tecnología para concientizar al vecino e incentivarlo para que pueda acceder a dicha tecnología. Si bien nada se dice sobre la implementación de medidas tributarias ambientales, este último objetivo podría ser una puerta abierta para su futura implementación.

3.9. Resolución 150 de 2019 de la Agencia de Protección Ambiental (exención para vehículos híbridos-eléctricos)

Aquí se regulan cuestiones vinculadas a la exención que dispone el CF[79] para los vehículos híbridos-eléctricos. A estos fines, la exención queda habilitada siempre que la APrA valide la Licencia de Configuración Ambiental (LCA) o el Certificado de Aprobación de Emisiones Sonoras y Emisiones Gaseosas, según corresponda, otorgado por la Secretaria de Gobierno de Ambiente y Desarrollo Sustentable de la Nación, o el organismo que en el futuro la reemplace[80].

Luego se enumeran (Anexo I) una serie vehículos que efectivamente cumplen con este requisito[81] y se autoriza a que el representante comercial o fábrica automotor de un automotor no incluido en el Anexo I pueda iniciar el Proce-

---

79 Quedan exentos del pago de patentes "…los vehículos livianos y pesados autopropulsados por motores en sistemas híbridos-eléctricos en serie-paralelo o serie-paralelo y todo eléctrico. Para que se proceda a la exención, dichas características deben ser originales de fabricación" (art. 373, inc. 7).

80 Artículo 1 de la Resolución 150.

81 Artículo 2 de la Resolución 150.

dimiento para la Validación de Vehículos con Motorización Híbrida-Eléctrica (Anexo II), a los fines de gozar de la mentada exención fiscal[82].

3.10. Ley 6165 de 2019 (adhesión a la Ley 27424 de generación distribuida)

Mediante esta reciente normativa la CABA adhirió a la Ley nacional 27424 por la que se aprobó el Régimen de Fomento a la Generación Distribuida de Energía Renovable integrada a la Red Eléctrica. A diferencia de la Ley 5822 de 2017, donde la Ciudad adhirió sin reservas ni agregados a las leyes nacionales 26190 y 27191, en este caso se fijaron una serie de beneficios fiscales para promover los objetivos del régimen nacional adherido. Hasta el momento esta norma no fue reglamentada, de manera que los beneficios no son completamente operativos.

Dejando de lado la (única) exención del CF para vehículos híbridos-eléctricos y eléctricos, esta es una de las pocas leyes en donde se reglan medidas tributarias ambientales para promover las energías renovables. Concretamente, se trata de tres beneficios tributarios.

a) Impuesto a los Ingresos Brutos

Por un lado, se exime del pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, regulado en los artículos 173 a 276 del CF, a los ingresos obtenidos por la actividad de inyección a la red de excedentes de energía eléctrica generada por el usuario-generador. Todo ello en el marco del inciso c) del Artículo 3 de la Ley 27424[83].

Según el mencionado inciso, se denomina "energía inyectada" a la energía eléctrica efectivamente entregada a la red de distribución en el punto de suministro del domicilio del usuario-generador, de acuerdo al principio de libre acceso establecido en la ley 24065, artículo 56, inciso e)[84].

Para que una actividad se encuentre exenta del pago de un impuesto, primero debe estar gravada. La inyección a la red de excedentes de energía eléctrica generada se encuentra alcanzado por el Impuesto a los

---

82 Artículo 3 de la Resolución 150.

83 Artículo 2 de la Ley 6165.

84 El ente tendrá las siguientes funciones y facultades: …e) Publicar los principios generales que deberán aplicar los transportistas y distribuidores en sus respectivos contratos para asegurar el libre acceso a sus servicios" (art. 56, inc. e), Ley 24066 de 1991).

Ingresos Brutos, ya que éste grava, entre otras actividades, el ejercicio habitual y a título oneroso en la CABA de servicios o de cualquier otra actividad a título oneroso, cualquiera sea el resultado obtenido y la naturaleza del sujeto que la preste[85]. Asimismo, el CF determina que toda actividad o ramo no mencionados expresamente en el CF o en la Ley Tarifaria Anual (LTA), están igualmente gravados y que en este supuesto deben tributar con la alícuota general[86].

b) Impuesto de Sellos

Por otro lado, también se exime del Impuesto de Sellos, regulado en los artículos 439 a 497 del CF, a los instrumentos que se suscriban para el desarrollo de la actividad de generación eléctrica de origen renovable por parte de los usuarios-generadores de la red de distribución para su autoconsumo y para la eventual inyección de excedentes a la red. Todo ello en el marco del inciso j) del artículo 3 de la Ley 27424[87].

Según dicho inciso, se denomina "usuario-generador" al usuario del servicio público de distribución que disponga de equipamiento de generación de energía de fuentes renovables y 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 se encuentran comprendidos los grandes usuarios o autogeneradores del mercado eléctrico mayorista.

Los instrumentos exentos se encuentran sujetos por el Impuesto de Sellos al tratarse de actos y contratos de carácter oneroso que se otorgan en jurisdicción de la Ciudad y se formalizan en instrumentos públicos o privados, cumpliendo así los requisitos esenciales del elemento objetivo del hecho imponible de este gravamen[88].

c) Derechos de Delineación y Construcción

Finalmente, la Ley también dispone una reducción de un 20% en los Derechos de delineación y construcción, regulados en los artículos 325 a

---

85 Artículo 173 del CF.

86 Artículo 179 del CF.

87 Artículo 3 de la Ley 6165.

88 Artículo 439 del CF.

331 del CF, para "el usuario-generador", nuevamente según los términos de la Ley 27424[89].

Según la normativa fiscal, estos derechos se deben abonar por la realización de obras que requieren permiso para su construcción, tanto para edificios nuevos o de renovación como para la ampliación de los ya construidos. Esta carga también debe pagarse por las construcciones, reconstrucciones o refacciones realizadas en cementerios públicos[90].

El Derecho se liquida sobre la base del valor estimado de las obras, el cual se establece por cada m^2 de superficie cubierta que comprenden, de acuerdo con las categorías y aforos que fije anualmente la LTA[91], aprobada por la Ley 6067 de 2018. Cuando se trata de construcciones que, por su índole especial, no pueden ser valuadas conforme lo previsto en el párrafo precedente, el gravamen se determina de acuerdo a su valor estimado[92].

El pago de este Derecho es previo al otorgamiento del permiso y debe realizarse por declaración jurada el día de presentación de la documentación, sin perjuicio del cobro de las diferencias que pueden surgir con motivo de la liquidación de control que se efectúe al terminar las obras o durante su ejecución y como condición previa al otorgamiento del certificado de inspección final[93].

4. Conclusiones

Considerando que junto a las provincias la CABA constituye uno de los veinticuatro distritos en los que se divide el país y que posee facultades tributarias muy similares a éstas, el objetivo de este capítulo consistió en determinar y valorar la normativa de la CABA para promover la generación y el uso de las energías renovables a través de la Tributación Ambiental. A estos fines la exposición se dividió en dos grandes partes: por un lado, se resumió la principal normativa vigente sobre las energías renovables y, por el otro, se analizaron las medidas tributarias que directa e indirectamente pueden fomentar dichas energías en desmedro de las energías no renovables.

---

89 Artículo 4 de la Ley 6165.

90 Artículo 325 del CF.

91 Artículos 11 a 18 de la LTA.

92 Artículo 326 del CF.

93 Artículo 328 del CF.

En cuanto al primer punto, hoy en día contamos con quince normas cuyo texto se relaciona de alguna manera con las energías renovables. Entre dichas normas se encuentra la propia CCBA, con una mención implícita a estas energías, diez leyes, dos decretos, dos resoluciones de la APrA y una ordenanza (antes de 1994). La primera regulación en este sentido tiene más de 25 años y se trata justamente de la Ordenanza 49470 de 1993 que estableció un Manual Ecológico que, si bien no se refiere a las energías renovables, sus contenidos mínimos hablan del "uso racional de la energía".

De las quince normas analizadas en este punto sólo cuatro hacen referencia expresa a las energías renovables: la Ley 2930 de 2008, que instaura el Plan Urbano Ambiental y que, por primera vez, menciona específicamente a las energías renovables; la Ley 4024 de 2011, que consagra un régimen de incentivos para promover el uso de sistemas de captación de energía solar; la Resolución 436 de 2017 de la Agencia de Protección Ambiental, que crea el Programa de Energías Renovables, y la Ley 6100 de 2018, que aprueba el Código de Edificación de la Ciudad, según el cual se debe priorizar el uso de la luz natural como fuente de iluminación para colaborar con el uso racional de recursos no renovables.

Dos de las normas analizadas (Leyes 5822 de 2017 y 6165 de 2019) se caracterizan por adherir a dos regímenes nacionales: el Régimen de Fomento Nacional para el Uso de Fuentes Renovables de Energía Destinada a la Producción de Energía Eléctrica de 2017 y el Régimen de Fomento a la Generación Distribuida de Energía Renovable integrada a la Red Eléctrica de 2019. El primero fue aprobado por las leyes nacionales 26190 de 2006 y 27191 de 2015, es decir por el gobierno presidencial anterior (y opositor), y el segundo por la Ley nacional 27424 de 2017, es decir por el gobierno actual (aliado). De esta manera, podemos afirmar que el compromiso de la CABA con las energías renovables va más allá de las líneas partidarias, ya que desde hace años viene siendo una prioridad, sea cual sea el gobierno nacional de turno.

En cuanto al segundo punto, encontramos diez normas vigentes cuyo texto se relaciona en algún sentido con la implementación de medidas tributarias ambientales para fomentar la generación y el uso de las energías renovables y desalentar las que no lo son, aunque no todas se relacionan de la misma manera. Entre esta normativa encontramos ocho leyes y dos resoluciones de la APrA.

La primera regulación en este sentido tiene prácticamente 15 años y se trata de la Ley 1356 de 2004, que regula la preservación del recurso aire y la prevención y control de la contaminación atmosférica. Aunque

no establece una medida tributaria concreta, sino que faculta al Poder Ejecutivo a instaurar alícuotas diferenciales en los tributos de la Ciudad para promover los objetivos de la Ley, especialmente en cuando al uso de combustibles y vehículos menos contaminantes. La primera norma que dispone una medida tributaria ambiental específica data recién del año 2009 (Ley 3393) que modifica el CF para agregar una exención en el pago de la Patente sobre Vehículos.

De las diez normas analizadas en este punto sólo dos establecen medidas tributarias ambientales concretas para promover las energías de fuentes renovables y en todos los casos se trata de beneficios fiscales. Tres de estos beneficios buscan anular el pago de la obligación tributaria (exención) y uno aminorarla (reducción).

Por un lado, tenemos la exención del CF, por medio la Ley 3393 de 2009, que desde 2010 se aplica a la Patente sobre Vehículos y beneficia a los vehículos livianos y pesados autopropulsados por motores en sistemas híbridos-eléctricos en serie-paralelo o serie-paralelo y todo eléctrico.

Por otro lado, diez años más tarde tenemos las exenciones sobre el Impuesto a los Ingresos Brutos y Sellos y la reducción de los Derechos de Delimitación y Construcción, fijados recientemente por la Ley 6165 de 2019, para alentar la generación distribuida de energía renovable, en sintonía con el Régimen nacional aprobado por la Ley 27424 de 2017. No obstante, al no haber sido reglamentada, los beneficios fiscales que consagra la normativa son inoperativos.

Finalmente, también corresponde mencionar la Ley 5822 de 2017, que adhiere a la Régimen de Fomento Nacional para el Uso de Fuentes Renovables de Energía Destinada a la Producción de Energía Eléctrica (Leyes 26190 y 27191). Al tratarse de una adhesión plena a la normativa nacional podríamos entender que, según lo que establece ella, el acceso y la utilización de las fuentes renovables de energía no deberían gravarse por ningún tipo de tributo específico, canon o regalías regulado por la CABA, hasta el 31 de diciembre de 2025.

Dejando de lado estas tres leyes, el resto de la normativa de la Ciudad (cinco leyes y dos resoluciones), sólo brinda la posibilidad de que el Poder Ejecutivo o alguna de sus dependencias establezcan beneficios o incentivos fiscales para apoyar a las energías renovables. Sólo las Leyes 1356 de 2004 y 4024 de 2011 dejan expresamente a salvo el principio de legalidad tributaria reconocido en la CN, la CCABA y CF.

En definitiva, a partir de lo expuesto podemos afirmar que la normativa vigente de la CABA efectivamente promueve las energías renovables a través de la Tributación Ambiental, aunque todavía de manera muy incipiente, ya que hoy en día depende de tal sólo cinco beneficios fiscales, de los cuales uno se estableció en una Ley nacional (27191) y tres se fijaron este mismo año, pero aún no fueron reglamentados (Ley 6165). De manera que, si bien se han dado importantes pasos en este sentido, con el dictado de numerosas normas que, a su vez, están coordinadas con la normativa nacional, aún queda un largo camino por recorrer. Para ello resulta imperioso que la Ciudad pase de la redacción normativa a la aplicación práctica de las medidas que ha ido consolidando.

TRIBUTACIÓN AMBIENTAL Y ENERGÍAS RENOVABLES EN LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

Rodolfo Salassa Boix[1] y Florencia Dellarossa[2]

Resumen: La regulación vigente de la Provincia de Buenos Aires efectivamente promueve las energías renovables a través de la Tributación Ambiental, aunque sólo utilizando dos beneficios fiscales (exención y estabilidad fiscal) que afectan a tres impuestos provinciales en relación al biocombustible y las energías renovables en general. De manera que, si bien se han dado importantes pasos en este sentido con el dictado de numerosas normas que, a su vez, están coordinadas con la normativa nacional, aún queda un largo camino por recorrer. En este camino no sólo sería bueno aumentar los beneficios fiscales, sino también implementar tributos ambientales para desalentar la generación y el uso de energías no renovables.

Abstract: *The current regulation of the Province of Buenos Aires effectively promotes renewable energy through Environmental Taxation, although only using two tax benefits (exemption and fiscal stability) that affect three provincial taxes regarding biofuel and renewable energies in general. So, while important steps have been taken in this regard with the issuance of numerous standards that, in turn, are coordinated with national regulations, there is still a long way to go. In this way it would not only*

---

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.

2 Abogada, por la Universidad Nacional de Córdoba, Argentina (UNC).

be good to increase the tax benefits, but also to implement environmental taxes to discourage the generation and use of non-renewable energy.

1. Introducción

La Provincia de Buenos Aires es una de las más extensas y pobladas de las veintitrés jurisdicciones provinciales de la República Argentina y su capital se asienta en la ciudad de La Plata. Con 800.000 habitantes, esta ciudad se erige en el principal centro político, administrativo y educativo de la Provincia. La Plata fue fundada oficialmente por el gobernador Dardo Rocha el 19 de noviembre de 1882 y entre los años 1952 y 1955 fue llamada "Ciudad Eva Perón"[3].

Al igual que las demás provincias argentinas es autónoma respecto del gobierno nacional en las cuestiones que no fueron expresamente delegadas a éste en la Constitución Nacional (CN)[4]. A diferencia de las demás jurisdicciones provinciales, la Provincia de Buenos Aires se divide administrativamente en "partidos" (en lugar de departamentos) los cuales conforman su división municipal. Los partidos-municipios son casi 150 y cubren todo el territorio provincial, en donde se utiliza el sistema de ejidos colindantes. La Constitución Provincial (CP) no reconoce la autonomía municipal que fue consagrada para todo el país en la reforma de la CN de 1994. Cada partido corresponde a un municipio y está gobernado por un intendente electo por sufragio popular.

Su primera Constitución data de 1854, aunque fue posteriormente reformada en el año 1868. Una nueva CP se dictó en 1873, con reformas tratadas en la convención que sesionó entre 1862 y 1889, pero la Constitución vigente se remonta a 1934, con la última reforma del año 1994, casi simultáneamente a la reforma de la CN.

Desde el punto de vista político es interesante señalar que luego de las elecciones celebradas a finales de 2015, tanto la Nación como la Provincia de Buenos Aires se encuentran gobernadas por la coalición política denominada "Cambiemos". De hecho, tanto el Presidente nacional (Mauricio Macri) como la Gobernadora de la provincia (María Eugenia Vidal) provienen del mismo partido político (PRO). Es la primera vez desde 1987 (con

---

3 Colombo, N., *Misterios de la ciudad de La Plata*, Edición de Autor, La Plata, 2016, pp. 237-239.

4 Artículo 121 de la CN.

Antonio Cafiero) que la Provincia de Buenos Aires es gobernada por un partido político que no sea el partido justicialista. Todo ello nos lleva a presuponer que la política provincial sobre las energías renovables se alinea con la política del país, lo que comprobaremos a lo largo de este trabajo.

Desde el punto de vista geográfico, la gran mayoría del territorio provincial está comprendido dentro de la Pampa Húmeda y se encuentra situada en la parte Este del país. La Provincia colinda al Norte con la Provincia de Santa Fe y Entre Ríos, en donde el límite está señalado por la vaguada del Río Paraná[5]; al Noreste con el Río de la Plata y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CABA)[6]; al Sureste con el Mar Argentino del Océano Atlántico, sobre el cual tiene aproximadamente 1220km de costas; al Suroeste con la Provincia de Río Negro; al Oeste con la Provincia de La Pampa y al Noroeste con la Provincia de Córdoba.

Desde el punto de vista demográfico, según el último censo oficial (octubre de 2010), su población ascendía a 15.625.084 habitantes, de los cuales la gran mayoría (95%) reside en áreas urbanas y el resto vive en localidades de menos de 2000 habitantes. Un tercio de sus habitantes no son originarios de la Provincia, de los cuales casi 4 millones son migrantes provenientes de otras provincias del país y 800.000 son extranjeros. Del total de habitantes, alrededor de 10 millones viven en el Nordeste de la Provincia, en la zona del "Gran Buenos Aires", conocida como el área metropolitana que rodea a la CABA.

En esta Provincia podemos distinguir cuatro tipos de climas bien diferenciados. En la costa atlántica el clima es templado oceánico. En el extremo Sur se da un clima árido de estepa. Al Norte del Río Colorado encontramos un clima de transición entre el árido de estepa y el pampeano, hasta aproximadamente unos pocos kilómetros más al sur de Bahía Blanca, trazando desde ahí una línea en diagonal imaginaria hacia la Provincia de La Pampa. Finalmente, en el resto de la Provincia predomina el clima templado pampeano, aunque con sus variaciones de región a región, por lo

---

5 En el sector del delta inferior se usa como límite el brazo más ancho de este río llamado Paraná Guazú hasta su confluencia con el Río de la Plata.

6 la mayor parte de los límites son artificiales, determinados por una línea poligonal sobre la que se estableció —en su totalidad del lado porteño— la traza de la Avenida General Paz. Únicamente el límite sur de la ciudad es natural, determinado dado por la vaguada del Riachuelo (llamado en la provincia Río de la Matanza), pero todavía en este curso de agua los límites son casi en su totalidad artificiales ya que durante el siglo XX la mayor parte del Riachuelo fue rectificada

cual no es uniforme en precipitaciones ni temperaturas promedio anuales. Tal es así que las precipitaciones crecen en dirección Noreste, llegando a los 1000mm en gran parte del área metropolitana.

Los veranos suelen ser calurosos en toda la Provincia, aunque las temperaturas disminuyen hacia la costa, y el invierno en general es fresco, pero más frío hacia el Centro, Oeste y Sur del interior provincial, con temperaturas bajo cero y heladas frecuentes. Las temperaturas disminuyen de Norte a Sur, las amplitudes térmicas aumentan de Este a Oeste y los vientos predominantes provienen del Oeste y Noreste. La región pampeana bonaerense suele verse afectada por la sudestada que viene del océano (en los meses invernales), el "viento norte" caluroso y el Pampero o "viento suroeste", que atraviesa la Patagonia (en los meses cálidos) y proviene del anticiclón antártico.

A partir del objetivo general de la presente obra, nuestra intención consiste en determinar y valorar la normativa de la Provincia de Buenos Aires para promover la generación y el uso de las energías renovables a través de la Tributación Ambiental. A estos fines, el capítulo se divide en dos grandes partes que luego darán paso a la conclusión final. Por un lado, se resumirá la principal normativa vigente sobre la generación y el uso de las energías renovables y, por el otro, se analizarán las medidas tributarias que directa e indirectamente pueden fomentar dichas energías en desmedro de las energías no renovables.

2. Regulación de las energías renovables

2.1. Constitución de la Provincia de Buenos Aires

Antes de analizar cronológicamente la regulación de las energías renovables en la Provincia, y a los efectos de contextualizar la protección ambiental en su ordenamiento jurídico, es importante destacar que desde 1994 la propia CP considera al medio ambiente como un bien jurídico digno de tutela[7]. Este artículo fue agregado por la Convención Constituyente provincial del año 1994 en forma casi simultánea con la sanción del artículo 41 de

[7] "Los habitantes de la Provincia tienen el derecho a gozar de un ambiente sano y el deber de conservarlo y protegerlo en su provecho y en el de las generaciones futuras" (art. 28, 1º párr., CP).

la CN[8], de hecho una buena parte de la redacción es prácticamente idéntica. Asimismo, la *Carta Magna* provincial también contiene el amparo para la protección de derechos colectivos[9], de igual manera que su par nacional[10].

Lo interesante es que, además de esta amplia tutela del medio ambiente, su articulado también habla de "…preservar, recuperar y conservar los recursos naturales, renovables y no renovables del territorio de la Provincia y planificar el aprovechamiento racional de los mismos"[11]. Todo ello demuestra una expresa y firme intención de promover en el ámbito provincial el uso de las energías renovables y el aprovechamiento racional de aquéllas que no lo son.

Finalmente, también destacamos del texto constitucional que, en el marco de la legislación de base del sistema educativo provincial, también se ordena garantizar una calidad educativa equitativa que "…enfatice el acervo cultural y la protección y preservación del medio ambiente"[12].

En definitiva, si bien no existe ninguna referencia constitucional expresa sobre el uso de medidas tributarias para proteger el medio ambiente en general o promover las energías renovables en particular, la CP posee un alto contenido ambiental que brinda un marco adecuado para el dictado de normativa provincial en ese sentido.

2.2. Decreto 1716 de 1992 (energías renovables)

La primera regulación vinculada a las energías renovables tiene más de 25 años, ya que allá por 1992 se dictó el Decreto 1716, por medio del cual se declaró de interés provincial el uso de las energías renovables y las nuevas tecnologías aplicadas a fuentes tradicionales para asegurar un uso racional de la energía en pos de la preservación ambiental. A su vez, en ese

---

8 En la convención local el miembro informante por la mayoría, la señora Herrera, afirmó que se habían adoptado los conceptos de la conferencia ECO 92 -ocurrida en Río de Janeiro- de desarrollo sustentable y definición del medio ambiente en sentido amplio (incluyendo ambiente natural y ambiente construido por el hombre), y no el restringido al constituido exclusivamente por elementos naturales (Hidalgo, E., *Comentarios de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires*, Depalma, Buenos Aires, 2000).

9 Artículo 20, punto 2, de la CP.

10 Artículo 43, 2º párrafo, de la CN.

11 Artículo 28, 3º párrafo, de la CP.

12 Artículo 200, punto 3, de la CP.

mismo marco se encomendó a la Dirección Provincial de Energía promover la utilización de fuentes renovables.

Si bien se trató de un Decreto, no es un dato menor que fuera dictada dos años antes de la "constitucionalización" del medio ambiente a nivel nacional con la reforma constitucional de 1994, ya que ello le otorga una valoración extra. Su contenido, novedoso para la época, fue seguramente consecuencia de las conclusiones arribadas en la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Medio Ambiente y Desarrollo, celebrada en la ciudad brasileña de Río de Janeiro en 1992, conocida como "Cumbre de Río" o "Cumbre de la Tierra". Se trató de una de las convenciones internacionales ambientales más importantes de los últimos tiempos[13], la cual motivó el dictado de numerosa normativa ambiental a lo largo de todo el planeta, entre la cual se encuentra el Decreto de ciernes.

2.3. Ley 11723 de 1995 (Ley Integral del Medio Ambiente y los Recursos Naturales)

En el año 1995 se dictó la Ley 11723, conocida como la "Ley Integral del Medio Ambiente y de los Recursos Naturales", a los fines de regular la protección, conservación, el mejoramiento y la restauración de los recursos naturales y del ambiente en general en la Provincia. Todo ello con el objetivo de preservar la vida en su sentido más amplio y asegurar a las generaciones presentes y futuras la conservación de la calidad ambiental y la diversidad biológica[14]. Como la propia Ley reconoce, su dictado fue consecuencia directa de la reforma constitucional de 1994[15].

Estamos ante una de las primeras normas ambientales generales de la Provincia de Buenos Aires[16] que, si bien no reguló medidas concretas sobre las energías renovables, dispuso que el Ente Provincial Regulador Ener-

---

13 Recordemos que en 1990 se habían publicado las alarmantes conclusiones del Primer Informe del Grupo Intergubernamental de Expertos sobre el Cambio Climático creado en el marco de la ONU.

14 Artículo 1 de la Ley 11723.

15 En su primer artículo la norma expresa que fue dictada "conforme el artículo 28º de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires…" (art. 1, Ley 11723).

16 Se destacó por novedosas medidas como la Declaración de Impacto Ambiental que deben contar los proyectos susceptibles de producir efectos negativos al ambiente (art. 13, Ley 11723) y la Evaluación de Impacto Ambiental que deberán presentar los titulares del proyecto (art. 14, Ley 11723).

gético debía promover el desarrollo y la utilización de nuevas tecnologías aplicadas a fuentes de energía alternativas y el uso de energía disponible preservando el medio ambiente[17].

Tampoco se incorporaron medidas tributarias ambientales concretas, pero se dejó abierta una ventana para que en un futuro fueran reguladas por el Poder Ejecutivo Provincial, al exigirle que priorice en sus políticas fiscales "…aquellas actividades de investigación, producción e instalación de tecnologías vinculadas con el objeto de la presente". Se trata entonces de una de las primeras normas de la Provincia que de manera indirecta se ocupa de la implementación de incentivos para promover el uso de tecnología y combustibles menos contaminantes.

2.4. Decreto 2085 de 2003 (Proyecto de Energías Renovables en Mercados Rurales)

Casi diez años más tarde se dictó el Decreto 2085/03 por medio del cual se aprobó el Convenio Nº 374 de participación en el Proyecto Energías Renovables en Mercados Rurales (PERMER), el cual fue ampliado con la firma de un Acuerdo Complementario a finales de diciembre de 2010, aprobado por el Decreto 384/11. El PERMER ha contribuido a proveer de abastecimiento eléctrico a viviendas e instituciones de servicios públicos rurales a través de la utilización de fuentes de generación de energías renovables, beneficiando a un significativo número de habitantes radicados en zonas rurales de la Provincia.

En sus Considerandos, el Decreto analizado destaca la importancia económica y ambiental de aprobar el Convenio. Concretamente, declara que la Provincia estaba realizando "…esfuerzos considerables para solucionar el abastecimiento eléctrico a su mercado rural…" y que "…debido a la gran asimetría entre los costos del equipamiento de generación descentralizado y la capacidad de pago del habitante rural, es necesario establecer un subsidio a este poblador de la provincia, de tal manera de hacer factible la mejor solución tecnológica actual tanto desde el punto de vista de los costos como del medio ambiente".

Durante el año 2018, con el Decreto 63, se aprobó el Convenio Ampliatorio de Participación en el Proyecto de Energías Renovables en Mer-

---

17 Artículo 52, inciso a), de la Ley 11723.

cados Rurales, conocido como "PERMER II", suscripto entre el Estado Nacional (Ministro de Energía y Minería de la Nación) y la Provincia de Buenos Aires.

2.5. Resolución 373 de 2004 del Ministerio de vivienda y servicios públicos (Programa para el Uso Racional de la Energía Eléctrica)

Esta normativa aprobó el Programa para el Uso Racional de la Energía Eléctrica para la Provincia de Buenos Aires que, como Anexo I, forma parte de ella. La duración del Programa estaba inicialmente prevista sólo para doce meses, a partir del 1 de julio de 2004, pero finalmente fue retomado en septiembre de 2005 (Resolución 489/05) luego que se discontinuara el Programa aprobado por la Resolución 281/05 que había comenzado a aplicarse en junio de 2005.

El Programa tiene por finalidad que los usuarios de pequeñas demandas procuren reducir el consumo de energía corriente al menos al 95% respecto de igual periodo de facturación del año anterior. Para facilitar el éxito del Programa se estableció un mecanismo de incentivos económicos.

2.6. Decreto 324 de 2007 (uso racional de la energía)

Con esta norma se instruye a los Ministerios, Secretarías, Organismos Descentralizados y/o Autárquicos y todas aquellas reparticiones que integran la Administración Pública Provincial a cumplimentar las medidas de uso racional de la energía eléctrica que se establecen en el Anexo I, el cual forma parte del Decreto.

Dicho Anexo establece una serie de medidas destinadas a implementarse en el marco del Decreto nacional 140/07, por el cual se aprobó el Programa Nacional de Uso Racional y Eficiente de la Energía (PRONUREE). Entre dichas medidas, se regulan cuestiones sobre la temperatura de refrigeración de los equipos de aire acondicionado en todos los edificios de la Administración Pública Provincial, el apagado de las luces ornamentales en ciertos horarios de todos los edificios de la Administración Pública Provincial y la hora de finalización de las actividades de la Administración Pública Provincial.

2.7. Resolución 664 de 2007 de la Secretaría de Política Ambiental (Unidad de Gestión de Apoyo Crediticio para Inversión en Tecnologías Amigables con el Ambiente)

Mediante esta Resolución, la Secretaría de Política Ambiental crea la Unidad de Gestión de Apoyo Crediticio para Inversión en Tecnologías Amigables con el Ambiente[18]. Esta Unidad tiene a su cargo las siguientes funciones: coordinación de actividades de información y asesoramiento en la normativa y procedimientos vigentes a los solicitantes; asistencia y asesoramiento a los interesados en esta línea de crédito en la tramitación; supervisión de las presentaciones en sus aspectos económicos y financieros y promoción de esta facilidad crediticia en al ámbito municipal, cámaras de empresas y asociaciones relacionadas con el cuidado y protección del ambiente[19]. De esta manera, vemos que todos estos incentivos son de carácter financiero, dejando de lado a las medidas tributarias ambientales.

Sus Considerandos destacan que resulta necesario "promover y facilitar el acceso a esta línea de crédito a aquellas empresas que estén interesadas en implementar mejoras en sus procesos productivos que sean beneficiosas al ambiente, con los correspondientes beneficios que ello implica para mejorar la calidad de vida de la población".

2.8. Ley 13719 de 2007 (adhesión a la Ley 26093 de biocombustibles)

A través de esta Ley la Provincia de Buenos Aires adhiere a la Ley nacional 26093 de 2006, que regula los biocombustibles, con el objeto de promover la investigación, desarrollo, generación, producción y uso de biocombustibles en su territorio[20]. Recordemos que la normativa nacional establece un Régimen de Promoción para la Producción y Uso Sustentables de Biocombustibles en el territorio de la Nación Argentina, por un plazo de vigencia de 15 años desde su aprobación[21].

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 esta-

---

18 Artículo 1 de la Resolución 664 de 2007.

19 Artículo 2 de la Resolución 664 de 2007.

20 Artículo 1 de la Ley 13719.

21 Aunque el Poder Ejecutivo nacional podrá extender el plazo precedente (art. 1, Ley 26093).

blecía la Ley 26190, situación que se modificó con la Ley 27191 que amplió dicho concepto.

La adhesión provincial fue realizada sin reservas, de manera que, entre otras cuestiones, hizo suya la definición de biocombustibles de la legislación nacional. Según ella, se trata del "bioetanol, biodiesel y biogás, que se produzcan a partir de materias primas de origen agropecuario, agroindustrial o desechos orgánicos, que cumplan los requisitos de calidad que establezca la autoridad de aplicación"[22].

Sin perjuicio de la amplia adhesión que consagró esta norma, la Provincia incorporó en su legislación una serie de beneficios fiscales para cumplir el propósito de promover la producción y uso de estos combustibles a través del sistema tributario provincial. Estos beneficios serán analizados en el punto siguiente del presente capítulo.

La norma invita a todos los municipios de la Provincia a adherir al presente régimen estableciendo normas similares a las recogidas en sus artículos 3 y 4. Finalmente, a pesar que la ley debía ser reglamentada dentro de los 90 días de su promulgación, ello no ha ocurrido.

2.9. Resolución 565 de 2008 del Ministerio de Infraestructura (generación distribuida)

Esta norma dispuso la continuidad y estabilidad del componente adicional por abastecimiento, destinado a incrementar la oferta de generación eléctrica distribuida en el territorio de la Provincia, dando prioridad al aprovechamiento de fuentes renovables de energía[23]. En sus Considerandos se alude justamente al objetivo de "…priorizar la generación de electricidad a través de energías renovables, en el otorgamiento de subsidios y en el financiamiento de obras por medio de fondos para la electrificación rural y nuevas obras de generación".

2.10. Resolución 827 de 2009 del Ministerio de Infraestructura (Programa Provincial de Incentivos a la Generación de Energía Distribuida)

Se aprueba el Convenio de Cooperación celebrado entre el Ministerio de Infraestructura de la Provincia de Buenos Aires y el Foro Regional Eléc-

---

22 Artículo 5 de la Ley 26093.

23 Artículo 1 de la Resolución 565/08.

trico de la Provincia de Buenos Aires (FREBA) y se establece el Programa Provincial de Incentivos a la Generación de Energía Distribuida (PROINGED), que busca promover inversiones eficientes y económicamente sustentables en materia de generación de energía eléctrica distribuida, priorizando una vez más la utilización de fuentes renovables de energía[24].

2.11. Resolución 338 de 2010 del Organismo Provincial para el Desarrollo Sustentable (Programa Provincial de Forestación–Mitigación al Cambio Climático)

Con esta Resolución el Organismo Provincial para el Desarrollo Sustentable (OPDS)[25] aprueba el Programa Provincial de Forestación–Mitigación al Cambio Climático, que obra en el Anexo I de esta misma Resolución. Entre sus objetivos se encuentra el desarrollo de las energías alternativas[26]. Sus Considerandos destacan que el Programa se presenta como una eficaz medida para lograr mitigar los efectos negativos del cambio climático y, en definitiva, salvaguardar el derecho constitucional que tienen los habitantes de la Provincia a gozar de un ambiente sano.

2.12. Resolución 521 de 2013 del Ministerio de Infraestructura (Subprograma de Eficiencia Energética)

Se incorpora el Subprograma de Eficiencia Energética – PROINGED (SUBPEEP) al Programa Provincial de Incentivos a la Generación de Energía Distribuida (PROINGED) establecido por la Resolución 827/09. Entre sus objetivos, el Subprograma busca identificar, evaluar, seleccionar, priorizar y financiar futuros emprendimientos tendientes a incentivar el uso eficiente de los recursos electro-energéticos en el ámbito de la jurisdicción eléctrica de la Provincia de Buenos Aires[27].

---

24 Artículos 1 y 2 de la Resolución 827/2009.

25 El artículo 44 de la Ley 14989 de Ministerios designa al Organismo Provincial para el Desarrollo Sostenible (OPDS) Autoridad de Aplicación en materia ambiental, con capacidad para actuar de forma pública y/o privada como entidad autárquica de derecho público en la órbita del Ministerio de Jefatura de Gabinete de Ministros.

26 Artículos 1 y 2 de la Resolución 338/10.

27 Artículo 1 de la Resolución 521/13.

Recordemos que en el ámbito de la Nación, la generación distribuida fue declarada de interés nacional[28] mediante la Ley 27424 de 2017, en la cual se invita a las provincias a adherirse a su régimen y a dictar las normas reglamentarias para la aplicación de la presente en el ámbito de su competencia[29]. La Provincia de Buenos Aires todavía no dictó una ley de adhesión en este sentido, pero existen diversos proyectos de ley[30] que hacen presagiar que la adhesión provincial sólo es cuestión de tiempo.

2.13. Ley 14838 de 2016 (adhesión a las Leyes 26190 y 27191 de energías renovables)

Con esta norma la Provincia de Buenos Aires adhiere a las Leyes nacionales 26190 de 2006 y 27191 de 2015, por la que se regula el "Régimen de Fomento Nacional para el Uso de Fuentes Renovables de Energía Destinada a la Producción de Energía Eléctrica". Esta adhesión estuvo impulsada en gran medida por la firma del Acuerdo de París en 2015 y su posterior ratificación por parte de nuestro país a través de la Ley 27270 de 2016 del Congreso de la Nación Argentina.

Mediante esta norma se derogó la Ley 12603 de 2000, por la cual se había declarado de interés provincial la generación y producción de energía eléctrica a través del uso de fuentes de energía renovable en la Provincia de Buenos Aires. Esta norma de comienzos de siglo se destacó por haber sido la primera legislación provincial en regular expresamente a las energías renovables.

La gran mayoría del articulado de la Ley 14838 está destinado a regular beneficios tributarios para promover la generación y el uso de las energías renovables, los cuales analizaremos en el punto 3 del presente trabajo.

Es importante señalar que la adhesión plena implica, entre otras cuestiones, que la Provincia se pliega a las definiciones de la legislación nacional[31], en especial en cuanto a lo que se entiende por "fuentes renovables de

---

28 Artículo 2 de la Ley 27424.

29 Artículo 40 de la Ley 27424.

30 Entre estos proyectos se destacan los iniciados por los diputados Antinori, Galetto, Nardeli y Bardón (EXPTE: D 4648/17-18) y el del diputado Ledesma (EXPTE. D 4643/17-18).

31 Artículo 4 de la Ley 26190.

energía"[32] y que, acepta limitar ciertas facultades tributarias[33] en los términos que veremos más adelante al comentar la normativa sobre las medidas tributarias ambientales. La norma también invita a los Municipios de la Provincia a adherir a la presente Ley y a brindar los beneficios impositivos que resulten necesarios a los fines de promover la producción de la energía eléctrica mediante fuentes renovables de energía[34].

Si bien la Ley determinaba que su reglamentación debía dictarse dentro de los 90 días de su aprobación[35], recién fue reglamentada por el Decreto 1296/18, mediante el Anexo Único que forma parte de éste. La gran mayoría de sus artículos reglamenta cuestiones sobre los beneficios fiscales, pero también se refuerza la idea que la Provincia de Buenos Aires debe fomentar la instalación y el desarrollo de emprendimientos para la generación y producción de energía eléctrica a partir de fuentes renovables en su territorio. Todo ello para lograr una mayor diversificación de la matriz energética, la expansión de la potencia instalada, la reducción de los costos de generación, la contribución a la mitigación del cambio climático y la integración del componente nacional.

En sintonía con esto, durante el año 2019 se dictó la Resolución 264 del OPDS, por medio de la cual se le otorga a este Organismo la facultad para certificar la prefactibilidad ambiental de los anteproyectos y proyectos de obras, tecnologías o actividades de generación de energía a partir del aprovechamiento de fuentes renovables en el territorio de la Provincia de Buenos Aires, cualquiera sea su destino[36].

3. Medidas tributarias ambientales

Las medidas tributarias ambientales comprenden tanto los tributos ambientales como los beneficios tributarios ambientales, que respectivamente persiguen desalentar la realización de actividades o conductas contaminantes y motivar aquellas que sean ambientalmente positivas. Todo ello conforma el área del Derecho tributario que se denomina "Tributación

---

32 Artículo 4, inciso a), de la Ley 26190 (modif. art. 2, Ley 27191).

33 Artículo 17 de la Ley 27191.

34 Artículo 14 de la Ley 14838.

35 Artículo 10 de la Ley 14838.

36 Artículo 1 de la Resolución 264 de 2019.

ambiental"[37]. Este título no quiere decir que la normativa de la Provincia de Buenos Aires contempla ambas medidas tributarias, sino que nos avocaremos a comprobar cuáles de ellas se regulan y en qué términos.

3.1. Ley 11723 de 1995 (Ley Integral del Medio Ambiente y de Recursos Naturales)

En el punto anterior vimos que la Ley 11723 (Ley Integral del Medio Ambiente y de los Recursos Naturales) fue dictada para regular la protección, conservación, el mejoramiento y la restauración de los recursos naturales y del ambiente de la Provincia.

Si bien no se disponen medidas tributarias ambientales específicas, su redacción parece dejar abierta la posibilidad para que en un futuro sean reguladas por el Poder Ejecutivo Provincial, al exigirle que priorice en sus políticas fiscales "…aquellas actividades de investigación, producción e instalación de tecnologías vinculadas con el objeto de la presente". Todo ello demuestra una expresa y firme intención de promover en el ámbito provincial el uso de las energías renovables y el aprovechamiento racional de aquéllas que no lo son.

Esta ventana que deja abierta la norma encarna una ventaja y un riesgo. La primera está dada por la posibilidad de promover la protección ambiental a través de la política fiscal y el segundo estriba en la posibilidad de que, en el afán de alcanzar el antedicho propósito, se acabe violando el principio de legalidad tributaria. Este principio, reconocido en la CN[38], la CP[39] y el

---

37 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.

38 En el artículo 4, cuando al comentar sobre los ingresos del Estado Nacional menciona a "...las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General; el 17, al sostener que "…Sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el Artículo 4º"; el 52, cuando dispone que "…a la Cámara de Diputados corresponde exclusivamente la iniciativa de las leyes sobre contribuciones y reclutamiento de tropas"; el 75, incisos 1) y 2) al otorgarle al Congreso de la Nación facultades para dictar tributos aduaneros (inc. 1) y tributos directos e indirectos (2); entre otros.

39 Se infiere de los artículos 103, punto 1 (cuando habla de las atribuciones del Poder Legislativo) y 193, punto 2 (limitaciones a las atribuciones inherentes del régimen municipal).

Código Fiscal de la Provincia (CF)[40], obliga a que todos los elementos esenciales del hecho imponible de un tributo sean fijados por una ley.

Considerando que los beneficios fiscales[41] son ventajas tributarias que, bajo una justificación constitucional, persiguen anular, aminorar o aplazar el pago de la obligación tributaria[42], los únicos beneficios que se podrían establecer fuera de una ley son aquellos que impliquen un aplazamiento de la carga tributaria. El diferimiento del pago de un tributo implica modificar el plazo de exigibilidad de la obligación tributaria, es decir, un elemento accesorio que puede ser fijado a través de decreto o incluso de una resolución.

3.2. Ley 13719 de 2007 (adhesión a la Ley 26093 de biocombustibles)

Mediante la adhesión a la Ley nacional 26093 de 2006 se promueve la investigación, desarrollo, la generación, producción y el uso de biocombustibles en el territorio provincial[43]. A estos fines, la Provincia incorporó una serie de beneficios tributarios que afectan ciertos impuestos provinciales, aunque primero determina quiénes pueden aprovecharse de ellos.

Serán beneficiarios del régimen fiscal promocional de esta Ley las personas físicas y/o jurídicas constituidas en la República Argentina, con plantas radicadas en el territorio de la Provincia de Buenos Aires que estén habilitadas y registradas para la producción de biocombustibles en el marco de la Ley nacional 26093[44]. Seguidamente, la norma expone dos grandes grupos de beneficios fiscales.

Por un lado, están exentas del pago de los impuestos a los Ingresos Brutos e Inmobiliario por el término de 15 años, los beneficiarios cuyos proyectos sean para autoconsumo o estén promovidos por la Ley 26093, o 10 años, si los proyectos están destinados a la venta al mercado interno o para exportación[45]. Asimismo, todos aquellos actos jurídicos relacionados

---

40 El artículo 5 sostiene que "…en ningún caso se establecerán impuestos, tasas o contribuciones ni se considerará a ninguna persona como contribuyente o responsable del pago de una obligación fiscal, sino en virtud de este Código u otra Ley.".

41 Salassa Boix, *op. cit.*, 2015, p. 38.

42 También podríamos agregar la posibilidad de mantener la carga tributaria en el tiempo a través de la "estabilidad fiscal".

43 Artículo 1 de la Ley 13719.

44 Artículo 2 de la Ley 13719.

45 La norma faculta al Poder Ejecutivo a prorrogar estos beneficios siempre y cuando el Gobierno Nacional lleve adelante la prórroga prevista en el artículo 1 de la Ley 26093

con la producción de biocombustibles y la construcción de la planta, estarán exentos del Impuesto de Sellos[46].

Las exenciones que contempla la presente ley dependen de la permanencia del beneficiario en el Registro nacional creado por el Decreto 109/07[47] y que éste cuente con la habilitación correspondiente. La pérdida de esta condición lleva a la suspensión automática de tales exenciones[48].

Por otro lado, también se les reconoce la estabilidad fiscal por el término de 15 o 10 años, según corresponda, contados a partir de la entrada en vigencia de la presente ley. La estabilidad fiscal implica que "…la carga tributaria provincial total no podrá verse incrementada por el período estipulado desde el momento de la incorporación de la empresa al presente marco normativo general"[49].

3.3. Ley 14838 de 2016 (adhesión a las Leyes 26190 y 27191 de energías renovables)

Esta legislación tuvo como principal objetivo adherir a las Leyes Nacionales 26190 y 27191 por la que se regula el Régimen de Fomento Nacional para el Uso de Fuentes Renovables de Energía Destinada a la Producción de Energía Eléctrica. Sin embargo, no sólo se adhirió a los objetivos de la normativa nacional, sino que además lo complementó a través de una serie de beneficios fiscales que permiten potenciar el fomento de las energías renovables mediante el sistema tributario provincial. La norma fue reglamentada por el Decreto 1293/18, cuyo Anexo Único se dedica fundamentalmente a los beneficios fiscales consagrados en el texto legal. Al igual que en la Ley anterior, primero se determina los sujetos que pueden aprovecharse de estos beneficios.

Pueden beneficiarse de este régimen promocional las personas físicas y/o jurídicas que sean titulares de las inversiones y/o concesionarios de proyectos de instalación de centrales de generación de energía eléctrica basada en fuentes renovables que estén radicadas en el territorio provincial y cuya producción esté destinada al Mercado Eléctrico Mayorista y/o la

(art. 5, Ley 13719).

46 Artículo 3 de la Ley 13719.

47 Artículo 3, inciso m), del Decreto 109 de 2007.

48 Artículo 6 de la Ley 13719.

49 Artículo 4 de la Ley 13719.

prestación de servicios públicos[50]. Los interesados que deseen acceder a los beneficios promovidos deberán requerirlo ante el Registro Único de Proyectos de Energía Renovable de la Provincia de Buenos Aires (RUER)[51].

Más allá de estas ventajas tributarias, los beneficiarios de la presente Ley tendrán prioridad para recibir apoyo de los fondos de promoción de inversiones vigentes o a crearse en la Provincia, cuando acrediten utilización de tecnología nacional y recursos humanos locales[52]. Lo que constituye beneficios que exceden del ámbito tributario.

A continuación, la norma expone dos grandes grupos de beneficios fiscales:

Por un lado, se exime por el término de 15 años (desde la aprobación del proyecto por parte de la Autoridad de Aplicación)[53] el pago de los siguientes gravámenes[54]:

a. Impuesto Inmobiliario de aquellos inmuebles afectados a la instalación de centrales de generación de energía eléctrica a partir del aprovechamiento de fuentes renovables. La exención en el pago del impuesto inmobiliario se determinará en función del porcentaje de superficie del inmueble afectado a la de generación de energía eléctrica a partir del aprovechamiento de fuentes renovables[55].
b. Impuesto de Sellos de aquellos actos o contratos específicos de la actividad de generación de energía eléctrica a partir del aprovechamiento de fuentes renovables. La exención sobre este impuesto está limitada a los siguientes actos y contratos: a) los actos, contratos y operaciones directamente vinculados a la ejecución y financiamiento de obras de infraestructura, incluyendo la adquisición de bienes de capital, obras civiles, electromecánicas y de

---

50 Artículo 2 de la Ley 14838.

51 Artículo 3 del Anexo Único del Decreto 1293 de 2018.

52 Artículo 5 de la Ley 14838 y Artículo 6 del Anexo Único del Decreto 1293 de 2018.

53 Toda exención impositiva obtenida en el marco del presente régimen comenzará a regir desde la fecha del acto administrativo que disponga la aprobación del proyecto y su mantenimiento y goce quedará sujeta al cumplimiento por parte del beneficiario de lo determinado por ARBA (art. 3, Anexo Único, Decr. 1293/18). El incumplimiento del proyecto aprobado por la Autoridad de Aplicación dará lugar a la caída de los beneficios acordados y al reclamo de los tributos dejados de abonar, más sus intereses y actualizaciones (art. 7, Ley 14838 y arts. 7 y 8, Anexo Único, Decr. 1293/18).

54 Artículo 3 de la Ley 14838.

55 Artículo 3 del Anexo Único del Decreto 1293 de 2018.

montaje, que integren la nueva planta de generación o las integren a las plantas existentes, para la producción de energía eléctrica a partir del uso de fuentes de energía renovables; b) los actos y contratos de adquisición de bienes y servicios directamente vinculados a la operación, mantenimiento y normal funcionamiento de los proyectos de generación; c) los actos, contratos y operaciones en los que se instrumente la venta de la energía eléctrica generada por la explotación del proyecto, oportunamente aprobado, al Mercado Eléctrico Mayorista o a los agentes enumerados en la Ley Nacional 24065 y d) los contratos en los que se instrumente la locación, compra, o constitución de derechos reales de usufructo o superficie, de inmuebles destinados a la instalación de las centrales de generación de energía eléctrica a partir del uso de fuentes de energía renovables[56].

c. Impuesto sobre los Ingresos Brutos por la actividad de generación de energía eléctrica a partir del aprovechamiento de fuentes renovables. Esta exención alcanzará a los ingresos de los beneficiarios obtenidos por el ejercicio de las actividades comprendidas en los Códigos 351199 (Generación de energías n.c.p.), 351191 (Generación de energías a partir de biomasa), 351130 (Generación de energía Hidráulica) del Nomenclador de Actividades del Impuesto sobre los Ingresos Brutos NAIIB-18 o del NAES, según corresponda, en tanto los mismos provengan de la generación de energía eléctrica a través del aprovechamiento de fuentes renovables en las centrales promocionadas[57].

La condición para acceder a estos beneficios es acreditar la inexistencia de deuda de impuestos afectados por aquéllos o haberla regularizado mediante su inclusión en regímenes de pago y estar cumpliendo con ellos[58].

Por otro lado, también se garantiza la estabilidad fiscal por el término de 15 años (desde la promulgación de la Ley) para toda actividad de generación de energía eléctrica a partir de fuentes renovables que vuelque su energía en el mercado mayorista y/o que esté destinada a la prestación de servicios públicos[59].

---

56 Artículo 3 del Anexo Único del Decreto 1293 de 2018.

57 Artículo 3 del Anexo Único del Decreto 1293 de 2018.

58 Artículo 3 de la Ley 14838.

59 Artículo 4 de la Ley 14838.

Según la reglamentación, la estabilidad fiscal sólo afecta la presión fiscal del Impuesto sobre los Ingresos Brutos e implica que no se podrá: a) aumentar la alícuota aplicable, b) modificar la base imponible del impuesto o de los parámetros para conformarla, c) derogar las exenciones otorgadas, d) incorporar dentro de los casos de sujeción a situaciones que se encontraban no alcanzadas y e) incrementar la carga tributaria mediante la creación de nuevos tributos que graven específicamente a la actividad beneficiada. Asimismo, la carga tributaria cuyo incremento se limita mediante la estabilidad fiscal debe determinarse a la fecha del acto administrativo que dispone la aprobación del proyecto[60].

La norma también ordena al Poder Ejecutivo a que promueva líneas de créditos especiales con financiación a largo plazo y baja tasa de interés a través del Banco de la Provincia de Buenos Aires, para favorecer los emprendimientos de generación de energías a través de fuentes renovables[61]. Esto tampoco sería un beneficio tributario, sino más bien una ventaja financiera que impacta directamente en los gastos del Estado Provincial y no en sus ingresos.

Finalmente, podemos decir que al tratarse de una adhesión plena a la normativa nacional, entendemos que, en virtud de lo dispuesto por el artículo 17 de la Ley, el acceso y la utilización de las fuentes renovables de energía no están gravados o alcanzados por ningún tributo específico, canon o regalía regulado por la Provincia, hasta el 31 de diciembre de 2025. Aunque esto no obsta a la percepción de canon o contraprestación equivalente por el uso de tierras fiscales en las que se instalen los emprendimientos. De no haber querido la Provincia implementar este beneficio tributario, debería haberse realizado alguna reserva o modificación a la hora de adherir a la legislación nacional, para dejarlo sin efecto.

4. Conclusiones

El objetivo de este capítulo fue determinar y valorar la normativa de la Provincia de Buenos Aires 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, se resumió la principal normativa vigente sobre la generación y el uso de las ener-

60 Artículo 4 del Anexo Único del Decreto 1293 de 2018.

61 Artículo 6 de la Ley 14838.

gías renovables y, por el otro, se analizaron las medidas tributarias que directa e indirectamente pueden fomentar dichas energías en desmedro de las energías no renovables.

En cuanto al primer punto, hemos comprobado que actualmente contamos con trece normas provinciales vigentes cuyo texto se relaciona de alguna manera con las energías renovables. Entre dichas normas se encuentra la propia CP con una expresa mención a estas energías, tres leyes, tres decretos y siete resoluciones de ministerios y organismos del Poder Ejecutivo provincial. La primera regulación en este sentido tiene más de 25 años y se trata del Decreto 1716/92 que declaró de interés provincial el uso de las energías renovables y de las nuevas tecnologías aplicadas a fuentes tradicionales a los fines de asegurar un uso racional de la energía para la preservación ambiental.

De las trece normas analizadas en este punto prácticamente todas hacen referencia directa y expresa al uso o generación de las energías renovables. Sólo hacen una mención indirecta la Ley 11723 de 1995, aunque deja abierta su regulación específica para un futuro; la Resolución 373 de 2004 del Ministerio de vivienda y servicios públicos; la Resolución 521 de 2013 del Ministerio de Infraestructura y el Decreto 324/07, que hablan del uso racional de la energía eléctrica.

Entre la normativa se destacan dos leyes provinciales (Leyes 13719 de 2007 y 14838 de 2016) que adhirieron a dos regímenes nacionales: el Régimen de Promoción para la Producción y Uso Sustentables de Biocombustibles y el Régimen de Fomento Nacional para el Uso de Fuentes Renovables de Energía Destinada a la Producción de Energía Eléctrica. Ambas adhesiones fueron dictadas en momentos en que la Provincia y la Nación eran gobernadas por la misma agrupación política o agrupaciones afines. En el año 2007 la Nación estaba liderada por el Presidente Néstor Kirchner y la Provincia por el Gobernador Felipe Solá, ambos afines al Partido Justicialista. En 2016 la Nación estaba liderada por el Presidente Mauricio Macri y la Provincia por la Gobernadora María Eugenia Vidal, ambos afines al Partido Pro y la colisión política de Cambiemos. Actualmente, se espera que la Provincia también pronto adhiera al Régimen de Fomento a la Generación Distribuida de Energía Renovable Integrada a la Red Eléctrica Pública aprobado por la Ley nacional 27424 de 2017, ya que hay, al menos, dos proyectos legislativos en ese sentido.

En cuanto al segundo punto, encontramos cuatro normas vigentes cuyo texto se refiere a la implementación de medidas tributarias ambientales para fomentar la generación y el uso de las energías renovables, aunque

no todas se relacionan de la misma manera. Entre esta normativa encontramos tres leyes y un decreto que reglamenta la última de estas leyes.

La primera regulación en este sentido tiene casi veinticinco años y se trata de la Ley 11723 de 1995, que regula la protección y conservación de los recursos naturales y del ambiente de la Provincia (de ahí su nombre de "Ley Integral del Medio Ambiente y de los Recursos Naturales"). De todas maneras, esta norma no establece una medida tributaria concreta, sino que faculta al Poder Ejecutivo a regularlas en un futuro. La primera norma que dispone una medida tributaria ambiental específica data recién del año 2007 (Ley 13719) por la cual la Provincia se adhiere al Régimen de Promoción para la Producción y Uso Sustentables de Biocombustibles (Ley nacional 26093 de 2006) y establece una serie de beneficios tributarios para alcanzar dicho propósito.

De manera que de las tres leyes analizadas en este punto sólo dos de ellas (13719 y 14838) establecen medidas tributarias ambientales concretas para promover las energías de fuentes renovables y en ambos casos se trata de beneficios tributarios. Estos beneficios apuntan básicamente a anular el pago de la obligación tributaria (exención) y a mantener inmutable la presión fiscal (estabilidad fiscal). La diferencia entre ambas leyes es que sólo la segunda está reglamentada, lo cual facilita mucho la aplicación de las ventajas fiscales reconocidas en su texto, las cuales repasamos a continuación.

En cuanto a las exenciones, tenemos por un lado la Ley 13719 que exime del pago de los impuestos a los Ingresos Brutos e Inmobiliario a los proyectos de autoconsumo de biocombustibles o aquéllos promovidos por la Ley nacional 26093 y del Impuesto de Sellos en relación a los actos jurídicos relacionados con la producción de biocombustibles y la construcción de la planta. Por el otro, la Ley 14838 establece la exención del pago del Impuesto Inmobiliario para los inmuebles afectados a la instalación de centrales de generación de energía renovable, la exención en el Impuesto de Sellos para los actos o contratos específicos de la actividad de generación de energía renovable y la exención en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por la generación de energía eléctrica a partir del aprovechamiento de fuentes renovables.

En cuanto a la estabilidad fiscal, la Ley 13719 garantiza esta ventaja por el término de 10 o 15 años, según el caso, para las actividades relacionadas con la generación y el consumo de biocombustibles. Por el otro, la Ley 14838 reconoce una estabilidad fiscal por 15 años respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos para la generación de energía eléctrica

a partir de fuentes renovables, que vuelque su energía en el mercado mayorista y/o esté destinada a la prestación de servicios públicos.

Finalmente, también corresponde mencionar la Ley 14838 de 2016, que adhiere al Régimen de Fomento Nacional para el Uso de Fuentes Renovables de Energía Destinada a la Producción de Energía Eléctrica (Leyes nacionales 26190 y 27191). Al tratarse de una adhesión plena a la normativa nacional podríamos entender que, según lo que establece ella, el acceso y la utilización de las fuentes renovables de energía no deberían gravarse por ningún tipo de tributo específico, canon o regalías regulado por la Provincia de Buenos Aires, hasta el 31 de diciembre de 2025.

En definitiva, a partir de lo expuesto podemos afirmar que la normativa vigente de la Provincia de Buenos Aires efectivamente promueve las energías renovables a través de la Tributación Ambiental, aunque sólo utilizando dos beneficios fiscales (exención y estabilidad fiscal) que afectan a tres impuestos provinciales en relación al biocombustible y las energías renovables en general. De manera que, si bien se han dado importantes pasos en este sentido con el dictado de numerosas normas que, a su vez, están coordinadas con la normativa nacional, aún queda un largo camino por recorrer. En este camino no sólo sería bueno aumentar los beneficios fiscales, sino también implementar tributos ambientales para desalentar la generación y el uso de energías no renovables.

TRIBUTACIÓN AMBIENTAL Y ENERGÍAS RENOVABLES EN LA PROVINCIA DE CATAMARCA

Nadia Pucheta[1]

Resumen: Encontramos en la legislación de la Provincia de Catamarca disposiciones que promueven la generación de energía a través de fuentes renovables. La provincia ha adherido a los principales regímenes de promoción impulsados por la Nación incorporando beneficios que se encuentran mayormente reglamentados para su efectiva aplicabilidad e invitando a sus municipios a legislar en el mismo sentido. Este trabajo concluye que existe un creciente interés por parte de los legisladores provinciales por incorporar normas que promuevan la generación sustentable y renovable de energía. No obstante, por el momento, este interés sólo se limita al dictado de algunos beneficios tributario ambientales, alguno de los cuales se encuentran todavía sin reglamentar.

Abstract: *We find in the legislation of the Province of Catamarca provisions that promote the generation of energy through renewable sources. The Province has adhered to the main promotion regimes promoted by the Nation incorporating benefits that are mostly regulated for its effective applicability and inviting its municipalities to legislate in the same direction. This chapter concludes that there is a growing interest on the part of the provincial lawmakers to incorporate legal instrument for promoting the sustainable and renewable generation of energy. However, for the moment, this interest is only limited to the issuance of some environmental tax benefits, some of which are still unregulated.*

---

[1] Abogada y Especialista en Derecho Tributario, por la Universidad Nacional de Córdoba, Argentina (UNC). Adscripta a la Cátedra de Derecho Tributario de la Facultad de Derecho UNC. Miembro del proyecto de investigación titulado "La Tributación ambiental como mecanismo jurídico para promover el uso de las energias renovables em el ámbito nacional y provincial (2019), dirigido por el Dr. Rodolfo Salassa Boix y aprobado y financiado por la Secretaría de Ciencia y Tecnología de la Universidad Nacional de Córdoba, Argentina (Secyt). Correo electrónico: nadia_pucheta@hotmail.com.

1. Introducción

La provincia de Catamarca es una de las 23 provincias que conforman el Estado Federal Argentino. Su capital es San Fernando del Valle de Catamarca y se subdivide en 16 departamentos y 36 municipios que albergan a alrededor de 400.000 habitantes. La superficie total de la Provincia es de 102.602 Km2 y cuenta con una densidad poblacional de 3,86 habitantes por Km2. Se encuentra ubicada en el noroeste de nuestro país, limitando con las provincias de Salta, Tucumán, Santiago del Estero, Córdoba y la Rioja y con la República de Chile.

El clima en la provincia se divide en dos zonas, por un lado, encontramos mayormente un clima árido caracterizado por la escasez de lluvias, sequías y fuertes vientos y, por otro lado, el sector noroeste posee un clima semitropical con altas temperaturas y gran cantidad de lluvias. Existe asimismo una gran amplitud térmica en este territorio, con veranos muy calurosos que pueden llegar hasta los 45° e inviernos muy fríos especialmente en las zonas montañosas.

El aprovechamiento de energías de fuente renovable se circunscribe a la energía solar. Se encuentran en funcionamiento parques solares en las localidades de Saujil, Nonogasta, Tinogasta y se encuentra en desarrollo uno en la localidad de Fiambalá.

Desde el punto de vista político podemos destacar que ha sido una provincia fuertemente marcada por las intervenciones federales. Luego de la vuelta a la democracia encontramos largos períodos gobernados por el Partido Justicialista, seguido por largos períodos gobernados por la Unión Cívica Radical, con una intervención federal en el medio, en 1991.

Desde el 2011 se encuentra en mandato la gobernadora Lucía Corpacci por el Partido Justicialista, quien termina su mandato en 2019 y que, pese a que la provincia tiene receptada en su constitución la posibilidad de reelección indefinida, no se presentó como candidata a ocupar el cargo nuevamente. Las PASO que se realizaron en agosto de este año, arrojaron como ganador al candidato del espacio Frente de Todos, Raúl Jalil.

Considerando el objetivo general de la obra y que Catamarca es una de las 23 provincias en las que se divide el país, el objetivo de este capítulo consiste en determinar y valorar la normativa de esta Provincia para promover la generación y el uso de las energías renovables a través de la Tributación Ambiental.

A fin de aportar al cumplimiento del objetivo planeado, dividiremos el capítulo en tres partes. Por un lado, procederemos a analizar la normativa

existente en materia de energías renovables en la provincia de Catamarca. Por el otro, haremos hincapié en todas aquellas medidas tributarias que propendan de algún modo a la utilización de energías de fuente renovable. Por último, daremos espacio a unas breves conclusiones.

2. Regulación de las energías renovables

En primer lugar abordaremos el análisis del texto constitucional provincial de donde surge explícitamente la atribución de titularidad que hace la Provincia de sus recursos energéticos[2], disponiendo además que su exploración, explotación, industrialización y comercialización no podrá ser objeto de concesión alguna, salvo que se tratare de una autoridad autárquica nacional que no podrá ceder o transferir ni la totalidad ni una parte de su contrato.

Por una parte, la norma mencionada hace referencia a minerales y fuentes naturales de energía, no haciendo, sin embargo, una mención específica a fuentes de energía renovables. Por otra parte cuando habla de las atribuciones del Poder Legislativo, menciona la elaboración de normas protectoras del medio ambiente, asegurando su preservación y regulación de acciones tendientes a la recuperación, conservación y creación de fuentes generadoras[3]. Por último, encontramos dentro de las atribuciones y deberes del gobierno municipal la obligación de preservación del medio ambiente[4].

Como podemos ver, si bien encontramos plasmado en el texto constitucional el objetivo de preservación del ambiente y los recursos naturales, no vemos una clara referencia a las energías de fuente renovables. Sin embargo, debemos tener en cuenta que la Constitución de la Provincia de Catamarca (CP) ha sido reformada por última vez en el año 1988.

2.1. Ley 4834 de 1995 (promoción y desarrollo electroenergética)

Esta norma se encuentra actualmente derogada por la Ley 5572, que veremos más adelante, sin embargo, resulta importante mencionar-

---

2 "Los minerales y las fuentes de energía, con excepción de las vegetales, pertenecen al dominio público de la Provincia…" (Art. 66, Const. Pcial).

3 Artículo 110, inciso 22, de la Constitución Provincial.

4 Artículo 252, inciso 9, de Constitución Provincial.

la ya que es la primera que hace una mención específica a la política energética de la Provincia.

En primer lugar, establece los objetivos que serán tenidos en cuenta por parte del Poder Ejecutivo entre los cuales menciona la promoción y el desarrollo electroenergética de la provincia, la aplicación de tarifas razonables, la promoción de inversiones privadas, la protección del usuario y la promoción de la igualdad, libre acceso y no discriminación en la prestación de servicios, entre otros[5].

Si bien no promueve ni menciona de manera específica las fuentes renovables, el artículo 3 habla de energía eléctrica, cualquiera sea su fuente, con lo cual también estarían incluidas.

En sus demás artículos, la norma hace referencia a las políticas de generación y distribución, define quienes serán los actores del mercado energético, habla de los deberes y las obligaciones de los usuarios, del establecimiento de tarifas, etc.

Como mencionamos anteriormente, esta norma no se encuentra actualmente vigente ya que, a raíz de la posterior adhesión de la provincia a las leyes nacionales de promoción de fuentes de energía renovables, se reformula su política energética.

2.2. Ley 5273 de 2009 (adhesión a las leyes 25019 y 26190)

A través de esta norma, la Provincia de Catamarca adhiere expresamente (tal como se menciona en su texto) a dos leyes de fomento nacional, por un lado a la Ley Nacional 25019 "Régimen Nacional de Energía Eólica y Solar" y su reglamentación a través del Decreto 1597/99 y, por otro, a la Ley Nacional 26190 "Régimen de Fomento Nacional para el uso de Fuentes Renovables destinadas a la producción de Energía Eléctrica"[6].

A los fines establecidos en las leyes adheridas, la norma provincial establece exenciones a ciertos impuestos provinciales (que veremos más adelante) y promueve la implementación de créditos especiales para el financiamiento de emprendimientos[7]. Asimismo, establece que la autoridad de aplicación será el Ministerio de Obras y Servicios Públicos e invita a

---

5 Artículo 1 de la Ley 4834 (2015).

6 Artículo 1 de la Ley 5273 (2009).

7 Artículos 2 y 3 de la Ley 5273 (2009).

los Municipios a instrumentar medidas promocionales en sus territorios[8]. También es importante mencionar que la Ley de adhesión no contiene formulación de reserva alguna respecto a los regímenes de fomento nacional.

Esta norma no fue reglamentada, sin embargo, veremos más adelante que la Ley 5490 dictada posteriormente es complementaria del régimen establecido por esta norma, otorgando los mismos beneficios, que sí se encuentran reglamentados por el Poder Ejecutivo a los fines de su efectiva aplicación.

La Municipalidad de San Fernando del Valle de Catamarca adhiere a esta norma en el año 2016 a través de la ordenanza 6619.

2.3. Ley 5490 de 2016 (adhesión a la Ley 27191)

Por medio de esta norma la Provincia adhiere sin reservas a la Ley Nacional 27191, que modifica la Ley 26190 "Régimen de Fomento para el uso de Fuentes Renovables de Energía destinada a la Producción de Energía Eléctrica", y a su Decreto reglamentario 531/16 y sus modificatorias.

Esta norma es muy similar a la Ley 5273 que comentamos precedentemente, de hecho, como ya lo mencionamos, establece que es complementaria del régimen establecido por aquella haciendo extensivos sus beneficios[9]. Dichos beneficios serán abordados con mayor profundidad en el siguiente apartado.

También se otorgan funciones de autoridad de aplicación al Ministerio de Servicios Públicos y se invita a los Municipios a la implementación de medidas análogas en sus jurisdicciones. Su reglamentación se llevó adelante con el Decreto 1380 del año 2017, que analizamos a continuación.

2.4. Decreto 1380 de 2017 (reglamentación del régimen de la Ley 5490)

Tal como mencionamos anteriormente, este Decreto viene a reglamentar el régimen promocional establecido por la Ley 5490. La mayor parte de sus disposiciones tienen como finalidad reglamentar todo lo relativo a los beneficios tributarios establecidos por la Ley, por lo cual serán abordados

---

8 Artículos 5 y 6 de la Ley 5273 (2009).

9 Artículo 5 de la Ley 5490.

en el siguiente título. Sin embargo, nos parecía oportuno mencionar lo reglado en relación a las competencias de la autoridad de aplicación.

En este sentido, el Decreto otorga al Ministerio de Servicios Públicos funciones que podemos dividir en:

- Normativas: para el dictado de normas complementarias, aclaratorias y de aplicación a las que deberán sujetarse los proyectos relacionados con la actividad promovida.
- De promoción: tanto de la investigación como de la utilización renovable de los recursos energéticos, así como también de planes provinciales de construcción de obras y prestación de servicios públicos tendientes al aprovechamiento de energías renovables.
- De coordinación: de los distintos programas en materia de energías renovables que existan o se generen a futuro en la provincia, así como también de la investigación en esta materia con las distintas Universidades e Institutos.
- De cooperación: debiendo suscribir convenios con empresas, organismos públicos, privados y mixtos ya sean provinciales, nacionales e internacionales para el cumplimiento de los fines establecidos en la normativa.
- De fiscalización: de todas las obligaciones emergentes de la normativa.

Se otorga a la autoridad de aplicación la facultad de otorgar los beneficios antes de la puesta en marcha el proyecto promovido a través de un acto administrativo. Además de los elementos esenciales, este acto deberá contener el o los beneficios que comprende, el plazo para denunciar la puesta en marcha del proyecto, el número de inscripción para abonar los tributos y la fecha a partir del cual comienzan a regir los beneficios que no puede ser anterior a la del dictado de este acto.

2.5. Ley 5572 de 2019 (adhesión a la Ley 27424)

A través de esta norma la Provincia de Catamarca expresa su adhesión a la Ley Nacional 27424, que establece el "Régimen de Fomento a la Generación Distribuida de Energía Renovable integrada a la Red Eléctrica Pública".

La autoridad de aplicación también es el Ministerio de Servicios Públicos, guardando coherencia con lo establecido hasta el momento. En relación al mismo, se deja asentado que cuenta con la atribución de celebrar convenios con las autoridades nacionales para la aplicación del Fondo Fiduciario para el Desarrollo de la Generación Distribuida (FODIS) y del Régimen de Fomento para la Fabricación Nacional de Sistemas, Equipos e Insumos para Generación Distribuida (FASINGED) en la Provincia[10].

El artículo 4 pone en cabeza del Ente Regulador de Servicios Públicos y otras Concesiones (EN.RE) la obligación de disponer y adecuar las reglamentaciones técnicas del servicio público de distribución de energía eléctrica a las disposiciones de esta ley, en el plazo de 90 días y sin que esto implique afectar la prestación normal en el Sistema Interconectado Nacional y el Mercado Eléctrico Mayorista. Podemos decir que este artículo contiene una disposición normativa operativa que muestra una clara voluntad de hacer efectivos los objetivos establecidos por la ley de fomento a la que se adhiere.

A continuación, se dispone que la reglamentación de la Ley deberá establecer los mecanismos para adecuar sus disposiciones a todos aquellos equipamientos de generación de energía eléctrica a través de fuentes renovables que, al momento de su dictado, ya se encontrarán integrados a la red de distribución[11].

Resulta importante resaltar como positiva la expresa mención que hace la norma respecto a la obligatoriedad de que todo proyecto de construcción de edificios públicos, llevado a cabo a partir de su vigencia, debe contemplar la utilización de algún sistema de generación distribuida proveniente de fuentes renovables, previo estudio de su impacto ambiental[12].

En este mismo sentido, se dispone que gradualmente se deberán llevar a cabo estudios de los edificios públicos provinciales y municipales que adhieran a la legislación, a fin de proponer la incorporación de sistemas de eficiencia energética, incluyendo capacidad de generación distribuida a partir de fuentes renovables[13].

Como en todos los casos analizados precedentemente, se invita a los municipios a adherir a la presente norma y se dispone su reglamentación,

---

10 Artículo 2 Ley 5572.

11 Artículo 6 Ley 5572.

12 Artículo 7 Ley 5572.

13 Artículo 8 Ley 5572.

con la novedad que, en este caso, se establece un plazo de 90 días desde su vigencia para llevarla a cabo.

Lamentablemente, la entrada en vigencia se produjo el 12 de febrero de 2019 y aún no ha sido reglamentada. Sin embargo, esto ha sido motivo de reclamos y conflictos con el Poder Legislativo, lo cual lleva a pensar que no debería demorar mucho en concretarse.

Por último, tal como hemos mencionado precedentemente, el artículo 12 dispone la derogación de todo precepto de la Ley 4834, donde se regula la Energía Provincial, que se oponga a la presente.

3. Medidas tributarias ambientales

Tal como expresamos al inicio del presente capítulo, ha llegado el punto donde analizaremos todas aquellas medidas tributarias contenidas en las normas que hemos venido analizando, a fin de promover la utilización de energías de fuentes renovables (beneficios fiscales) o desalentar la utilización de otras fuentes de energía o de conductas que interfieran en el desarrollo de las actividades promovidas (tributos ambientales).

3.1. Ley 5273 de 2009

Como ya bien mencionamos, esta norma viene a adherir a la Ley Nacional 25019, junto a su Decreto reglamentario 1597/99, y a la Ley Nacional 26190. A fin de evitar agotar al lector con reiteraciones de cuestiones ya tratadas en otros capítulos, sólo diremos que ambas normas contienen beneficios fiscales para la promoción del uso de energías de fuentes renovables e invitan a las provincias a adherir y adoptar medidas análogas en sus jurisdicciones.

Es en este sentido que la Ley provincial establece la exención del pago del Impuesto de Sellos y del Impuesto de Ingresos Brutos a todas aquellas actividades comprendidas en ambas normas[14].

A continuación establece que serán excluidos de estos beneficios las personas físicas y jurídicas que tuvieran deudas impagas y exigibles en concepto de impuestos provinciales y las personas que hayan sido condenadas por delitos penales, tributarios y económicos, extendiendo

---

[14] Artículo 2 de la Ley 5273.

esta prohibición a las sociedades, sus gerentes, administradores directores, síndicos y accionistas[15].

3.2. Ley 5490 de y Decreto 1380 de 2017

Tal como expresamos precedentemente, al analizar la adhesión a la Ley Nacional 27191, que es complementaria y modificatoria del régimen establecido por la Ley 26190, esta Ley se dicta para complementar la Ley 5273, que fue analizada en el punto anterior, y replica tanto los beneficios fiscales consagrados como los sujetos excluidos.

Por su parte, el Decreto reglamentario establece que los beneficios serán otorgados por un plazo de cinco años contados desde la fecha del certificado de inclusión. Pasado este plazo, el fisco podrá reclamar los tributos dejados de abonar con sus respectivos intereses[16].

Sólo estarán beneficiadas aquellas actividades, contratos e instrumentos que, según lo determinado por la autoridad de aplicación, sean técnica u operativamente necesarios para la instalación y/o ejecución del proyecto promovido. La autoridad de aplicación posee la facultad de solicitar la información técnica, económica, financiera, legal y general que considere necesaria a los proyectos que soliciten al acogimiento a la Ley[17].

El Decreto establece que pueden ser beneficiarios las personas humanas con domicilio en el territorio nacional, las personas jurídicas públicas o privadas constituidas o habilitadas para operar en el país y los inversores extranjeros que constituyan domicilio en el país[18].

Asimismo, contempla el caso de que un establecimiento comprendido en los beneficios de la ley fuera transferido y, en este sentido dispone que, para continuar gozando de ellos deberá darse noticia de la transferencia al Poder Ejecutivo debiéndose cumplimentar con los requisitos establecidos

---

15 Artículo 4 de la Ley 5273.

16 Artículo 12 del Decreto 1380/2017.

17 Artículo 3 del Decreto 1380/2017.

18 Artículo 4 del Decreto 1380/2017.

por el artículo 6[19] y será este quien, previo dictamen de la autoridad de aplicación decidirá si el beneficio continúa o no en favor del nuevo titular[20].

No pueden acogerse a los beneficios los declarados en quiebra (salvo que se haya dispuesto legalmente la continuación de la explotación), los procesados por delitos comunes que tuvieran alguna relación con el cumplimiento de sus obligaciones tributarias; este último impedimento también opera para las sociedades cuyos socios, administradores, síndicos, directores o consejos de vigilancia fueran los procesados por los delitos. En todos estos casos, si la causal se impedimento se diera con posterioridad al inicio del goce del beneficio, se producirá su caducidad[21]. Otro motivo por el cual se produce la caducidad de forma automática es por la suspensión o interrupción, total o parcial de la actividad promovida por un plazo mayor a tres meses sin justificación válida presentada ante la autoridad de aplicación[22].

Por último, se fijan sanciones para el caso de incumplimientos por parte de los beneficiarios las cuales pueden consistir en quitas o reducciones de los beneficios, multas de hasta un 20% del monto actualizado del proyecto y el pago total o parcial de los tributos no ingresados con más su actualización e intereses[23]

3.3. Ley 5572 de 2019

Ya vimos que esta normativa viene a ratificar la adhesión provincial al régimen establecido por la Ley Nacional 27424 y que, a pesar del plazo de 90 días fijado por la misma norma, aún no ha sido reglamentada. Sin embargo, encontramos en su texto algunas disposiciones relativas al tema que nos compete en este apartado.

En primer lugar, se ordena a la autoridad de aplicación incorporar las modificaciones que resulten necesarias a la Ley Impositiva Provincial y al

---

19 Según dispone el artículo 6 del Decreto 1380/2017, el nuevo titular deberá radicarse en el territorio de la provincia; ser propietario de emprendimientos, sociedades comerciales, privadas, públicas o mixtas constituidas en el país y habilitadas por la autoridad de aplicación para el desarrollo de las actividades promocionadas y que el proyecto de inversión en cuestión se encuentre aprobado por la autoridad de aplicación.

20 Artículo 5 del Decreto 1380/2017.

21 Artículo 7 del Decreto 1380/2017.

22 Artículo 10 del Decreto 1380/2017.

23 Artículo 14 del Decreto 1380/2017.

Código Tributario de la Provincia, a fin de incorporar las reducciones de alícuotas, bonificaciones, disminución de bases imponibles, diferimientos de pago o emisión de certificados de beneficios fiscales que permitan sostener una política proactiva a los objetivos de la norma a la que se adhiere[24].

Por otra parte, se deja expresamente establecida la exención de todos los tributos provinciales por un plazo de cinco años desde su aprobación a todas las actividades, bienes y servicios afectados o comprendidos en los beneficios del FODIS y del FASINGED, debidamente certificados por la autoridad de aplicación. Se extienden también estas exenciones a las personas físicas y jurídicas que realicen inversiones en Generación Distribuida de Energía Renovable integrada a la Red Eléctrica Pública y que no se hubieran acogido a los beneficios del FODIS y del FASINGED[25].

Considerando la utilidad de su contenido en materia de Tributación Ambiental para promover la generación y el uso de energías renovables en la Provincia, entendemos que su contenido debería ser reglamentado lo antes posible.

4. Conclusiones

Luego del análisis efectuado podemos afirmar que en la Provincia de Catamarca existe normativa que promueve la generación de energía a través de fuentes renovables. A raíz de ella hemos notado que en los últimos diez años se ha puesto en la agenda la cuestión ambiental en materia energética y se ha adherido a los principales regímenes de promoción impulsados por la Nación incorporando beneficios que se encuentran mayormente reglamentados para su efectiva aplicabilidad.

Es importante mencionar que las normas que analizamos buscan generar cambios en la producción de energía a futuro, pero también proponen evaluar la modificación de situaciones preexistentes, invitando a los municipios a adoptar medidas en el mismo sentido.

Asimismo, observamos que la herramienta utilizada a los fines promovidos son los beneficios fiscales y no encontramos en la legislación provincial vigente ningún tributo ambiental que procure desalentar la generación o utilización de energías no renovables.

---

24 Artículo 3, 1° párrafo, del Decreto 1380/2017.

25 Artículo 3, 2° párrafo, del Decreto 1380/2017.

Podemos concluir entonces, que existe un creciente interés por parte de los legisladores provinciales por incorporar normas que promuevan la generación sustentable y renovable de energía. No obstante, por el momento, este interés sólo se limita al dictado de algunos beneficios tributarios ambientales, algunos de los cuales se encuentran todavía sin reglamentar.

TRIBUTACIÓN AMBIENTAL Y ENERGÍAS RENOVABLES EN LA PROVINCIA DE CHACO

Nadia Pucheta[1]

Resumen: Existe en la Provincia de Chaco normativa que promueve la utilización de energías renovables. La Provincia adhiere a las principales normas de fomento nacional e invita a sus municipios a hacer lo propio. El fomento, en lo que refiere a la cuestión tributaria, se da exclusivamente a través de beneficios fiscales, mientras no se han encontrado tributos ambientales. Sin embargo, se advierte una falta de reglamentación que podría estar vaciando de contenido la voluntad legislativa.

Abstract: *There is legislation in the Province of Chaco that promotes the use of renewable energy. The province adheres to the main rules of national development and invites its municipalities to do the same. The promotion, as regards the tax issue, occurs exclusively through tax benefits, while no environmental taxes have been found. However, there is a lack of regulation that could be emptying content of the legislative will.*

1. Introducción

La Provincia de Chaco es uno de los 23 distritos autónomos[2] por los que está conformado el sistema federal Argentino. Está subdividida en 25 departamentos y 70 municipios. Se encuentra ubicada al Noroeste del país, en la región del Norte Grande Argentino. Limita al Norte con los ríos

---

1 Abogada y Especialista en Derecho Tributario, por la Universidad Nacional de Córdoba, Argentina (UNC). Adscripta a la Cátedra de Derecho Tributario de la Facultad de Derecho UNC. Miembro del proyecto de investigación titulado "La Tributación ambiental como mecanismo jurídico para promover el uso de las energias renovables em el ámbito nacional y provincial (2019), dirigido por el Dr. Rodolfo Salassa Boix y aprobado y financiado por la Secretaría de Ciencia y Tecnología de la Universidad Nacional de Córdoba, Argentina (Secyt). Correo electrónico: nadia_pucheta@hotmail.com

2 Tal como lo expresa en su artículo 1 la Constitución Provincial.

Bermejo y Teuco que la separan de Formosa, al este con los ríos Paraguay y Paraná que la separan de la República del Paraguay y la Provincia de Corrientes, al Sur con Santa Fe, al Oeste con Santiago del Estero y al Noroeste con la Provincia de Salta.

Posee un clima semitropical, con una temperatura media anual de 18,8°C y abundantes precipitaciones, incluso en los meses más secos, lo cual favorece la formación de humedales. En este sentido, debemos destacar que la provincia posee una extensión de 508.00 hectáreas de humedales que fueron declarados de Importancia Internacional (o sitio Ramsar), constituyendo uno de los ecosistemas de mayor diversidad biológica del país.

Asimismo, posee una de las mayores poblaciones originarias integrada por wichís, quom y mocovíes y es la segunda provincia de Argentina en adoptar más de un idioma oficial, ya que desde el año 2010 declara como alternativos a los idiomas quom, moqoit y wichi.

Desde el punto de vista demográfico posee 1.143.201 habitantes[3] y una densidad poblacional de 11,47 habitantes por Km2.

Desde el punto de vista político, debemos destacar que es una provincia que ha sido gobernada mayormente por el Partido Justicialista, siendo su gobernador actual Domingo Peppo.

En cuanto al uso de energías renovables, la Provincia de Chaco ha llevado adelante acciones para el aprovechamiento de la biomasa en las localidades de Puerto Tirol y La Escondida y, cuenta con proyectos de generación de energía solar en las localidades de Comandancia Frías, Roque Sáenz Peña y Quitilipi.

El objetivo de este capítulo consiste en recopilar y analizar la normativa de la Provincia de Chaco dictada a los fines de promover la generación y uso de energía de fuentes renovables por medio de la Tributación Ambiental.

En miras de alcanzar el objetivo general, el capítulo se encuentra dividido en dos importantes secciones y un espacio de breves reflexiones y conclusiones. En primer lugar recopilaremos la normativa existente en la Provincia en materia de energías renovables para luego poner el foco en la existencia o no, de medidas tributarias tendientes, ya sea de manera directa o indirecta, al fomento de la utilización de energías renovables por sobre las energías no renovables o tradicionales.

---

3 Datos según el Censo de 2015.

2. Regulación de las energías renovables

A fin de analizar la normativa ambiental, lo primero que debemos tener en cuenta es la Constitución de la Provincia de Chaco (CP) que, en su extenso artículo 38, destaca el medio ambiente como un derecho inherente a todos los habitantes de la Provincia y pone en cabeza de los poderes públicos el deber de dictar las normas para garantizarlo.

Las autoridades deben, según lo establecido por la Constitución, adoptar entre otras, medidas tendientes a la preservación y conservación de los recursos naturales y la biodiversidad ambiental; exigir el desarrollo de estudios de impacto ambiental para el desarrollo de emprendimientos sean públicos o privados; llevar adelante programas de educación ambiental y en su caso, sancionar las conductas contrarias a la preservación del ambiente.

Los ciudadanos por su parte, se encuentran legitimados a accionar frente a la autoridad judicial o administrativa en defensa de los intereses ambientales.

2.1. Ley 1795 de 2009 -Antes Ley 6479- (adhesión a la Ley Nacional 26190)

En el año 2009, la Provincia de Chaco dicta la Ley 6479 a fin de adherir sin reserva alguna a la Ley Nacional 26190[4]. Es una norma bastante escueta que cuenta sólo con cuatro artículos, invita a los municipios a adherir al régimen y establece beneficios tributarios que serán analizados en el próximo punto. Es importante resaltar que esta es la primera norma de la Provincia en regular cuestiones relativas a las energías renovables.

Como dijimos precedentemente, la adhesión se realiza de manera amplia y sin reserva alguna, con lo cual estaría adoptando la definición de energía renovable establecida por la ley nacional.

Por último debemos mencionar que no se encuentra reglamentada.

---

4 Régimen de Fomento Nacional para el uso de Fuentes Renovables de Energía destinado a la producción de energía eléctrica.

2.2. Ley 2483 de 2016 (adhesión a la Ley Nacional 27191)

A través de esta norma, la Provincia de Chaco adhiere sin reservas a la Ley Nacional 27191 que, tal como se analiza en capítulos anteriores, viene a modificar la Ley 26190 a fin de (tal como se expresa en capítulos anteriores), dar continuidad y profundizar el Régimen de Fomento Nacional para el uso de Fuentes Renovables de Energía destinado a la producción de energía eléctrica. En este caso la norma declara expresamente de interés provincial la utilización de fuentes de energía renovable en todo su territorio[5]y fija una serie de objetivos[6] que contribuyen a esta finalidad. Incorpora asimismo una serie de beneficios tributarios que analizaremos más adelante.

Por otra parte, establece que la autoridad de aplicación de la presente ley será el Ministerio de Infraestructura y Servicios Públicos, fijando sus funciones, entre las cuales encontramos la de proponer marcos reglamentarios e institucionales para el desarrollo de proyectos provenientes de energías de fuentes renovables.[7]

Los demás artículos hacen referencia a acciones tendientes al fomento del uso de energías renovables y la creación de un Consejo Provincial de Promoción, Difusión y Generación de Fuentes de Energías Renovables que, teniendo en cuenta el incumplimiento de artículo 11 que fija un plazo de ciento ochenta días para reglamentar la ley, parecieran representar una mera expresión de deseos de los legisladores.

2.3. Ley 2671 de 2017 (Programa de Incentivos para Energías Renovables)

Esta ley crea el Programa Provincial de Incentivos para la Generación y el Uso de Energías Renovables, Alternativas o Blandas en todo el territorio de la Provincia del Chaco.

Es la primer norma que contiene una definición propia de energía renovable y, de la lectura de su texto, podemos inferir que toma como sinónimos los términos energía blanda, energía renovable y energía alternativa y las define como “todas aquellas que se producen naturalmente, en forma in-

---

5 Artículo 1 Ley 2483.

6 Artículo 3 Ley 2483.

7 Artículo 5 Ley 2483.

agotable y sin ocasionar perjuicio al equilibrio ambiental"[8]. Posteriormente menciona y define las fuentes de energías comprendidas en el régimen establecido por la ley, acotando su aplicación a las fuentes mencionadas y apartándose en este sentido de lo establecido por la Ley 26190[9].

La norma fija seis puntos que define como actuaciones necesarias para el desarrollo de las energías renovables que son: determinar la situación energética actual respecto a cuanto se genera, cuanto se compra y cuanto se consume; relevar y controlar el consumo energético de los edificios públicos; garantizar el control de contaminación y la protección del medio ambiente; impulsar la autogeneración de energías renovables; evaluar la factibilidad y pertinencia de cada una de las fuentes comprendidas en la norma y generar un plan de tratamiento de residuos orgánicos e industriales para su aprovechamiento como fuente de energía.

Los objetivos del programa son establecidos por el artículo 5, cuyo inciso p) es importante mencionar, ya que hace referencia a la propuesta al Poder Legislativo de incentivos y exenciones impositivas que fomenten la utilización de fuentes de energías renovables. Asimismo se establecen ciertos beneficios que luego serán examinados detenidamente.

Un aspecto interesante que plantea la norma es la posibilidad que se otorga a los usuarios de convertirse en autogeneradores y cogeneradores de energías renovables, debiendo la autoridad de aplicación determinar el modo, las potencias máximas y los cargos.

Se reitera la voluntad legislativa de instituir como autoridad de aplicación en todo lo referente a las energías renovables al Ministerio de Infraestructura y Servicios Públicos y se invita a los municipios a adherirse a la ley y adoptar medidas promocionales análogas.

Hasta el momento esta norma no ha sido reglamentada con lo cual, la mayoría de estas disposiciones no pueden ser operativas.

---

8 Artículo 2 Ley 2371.

9 El artículo 3 Ley 2371 menciona las siguientes fuentes de energía: energía solar fotovoltaica, energía solar térmica, energía solar pasiva, energía eólica de alta potencia, energía eólica de baja potencia, biomasa, biogás, geotérmica y mini-hidráulica.

2.4. Ley 3001 de 2019 (adhesión a la Ley Nacional 27424) Vetada

A principios de este año la legislatura chaqueña trató el proyecto de ley 668/2019 que proponía la adhesión sin reservas a la Ley Nacional 27424[10]. Podemos observar la intención por parte de los legisladores de ampliar y profundizar las medidas planteadas en el artículo 8 de la Ley 2671 anteriormente analizada.

En líneas generales se trata de una norma similar a la Ley 1795, consta de cinco artículos que contienen la adhesión sin reserva alguna, el establecimiento de la autoridad de aplicación y la invitación a los municipios a su adhesión.

La particularidad de esta norma es que, a diferencia de lo que venía sucediendo en los demás casos, fija como autoridad de aplicación al Ministerio de Industria, Comercio y Servicios, motivo por el cual es vetada parcialmente por el Poder Ejecutivo quien considera que la autoridad de aplicación debería ser el Ministerio de Infraestructura y Servicios Públicos, lo cual resulta bastante razonable dado que es quien tiene a su cargo el desarrollo de la política energética en la Provincia.

Actualmente, las actuaciones ya han sido enviadas para su tratamiento por el Poder Legislativo, con lo cual podríamos decir que su aprobación resulta inminente.

3. Medidas tributarias ambientales

A continuación analizaremos la normativa ambiental de la Provincia de Chaco a fin de determinar qué medidas tributarias posee (ya sea que se trate de tributos ambientales o beneficios fiscales) para la promoción del uso de energía renovables.

3.1. Ley 1795 de 2009 -Antes Ley 6479- (adhesión a la Ley Nacional 26190)

Como manifestáramos anteriormente, esta es una norma de adhesión sin reservas a la Ley Nacional 26190 con lo cual, son de aplicación en la Provincia todas las medidas tributarias establecidas por la misma.

---

10 Ley Nacional 27.424 "Régimen de fomento a la generación distribuida de energía renovable integrada a la red eléctrica pública".

En este sentido, y a fin de no entrar en reiteraciones de temas ya tratados anteriormente, solamente mencionaremos los beneficios fiscales que establecía la normativa nacional a personas físicas y/o jurídicas que inviertan en obras nuevas de producción de energía eléctrica a partir de fuentes de energía renovable y que son:

a) Devolución y acreditación del IVA.
b) Amortización acelerada en el Impuesto a las Ganancias.
c) Quebrantos extendidos en el Impuesto a las Ganancias.
d) Deducción de intereses en el Impuesto a las Ganancias.
e) Exención de dividendos y utilidades en el Impuesto a las Ganancias.
f) Certificado de crédito fiscal.
g) Exención del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta a los bienes afectados a las actividades promovidas.

Debemos aclarar que los beneficios descriptos son solamente aplicables a los tributos nacionales y que no pueden ser aplicados en la Provincia salvo que esta adopte medidas similares.

La ley provincial por su parte, teniendo en miras los objetivos planteados por el régimen nacional, establece la eximición de todos los tributos provinciales a las actividades promovidas e invita a los municipios a dictar medidas análogas en sus jurisdicciones, sin embargo no se ha reglamentado su aplicación.

3.2. Ley 2483 de 2016 (adhesión a la Ley Nacional 27191)

La Provincia de Chaco, a través de esta norma de adhesión manifiesta la voluntad de continuar con los objetivos planteados por el Régimen de Fomento Nacional para el uso de Fuentes Renovables de Energía destinado a la producción de energía eléctrica y, en consecuencia a todos sus incentivos y planes de fomento.

En este sentido, el artículo 6 extiende a las inversiones en generación de energías mediante la utilización de fuentes renovables, todos los beneficios contenidos en el Régimen de Promoción y Radicaciones Industriales[11]

[11] Ley 4453.

y todos los que en el futuro se establezcan con su reglamentación. Este Régimen establece los siguientes beneficios fiscales:

a) Exención de todos los impuestos provinciales que graven todos los trámites y actos relativos a la constitución social y sus modificaciones ante el registro de comercio o cualquier otro órgano oficial, incluyendo la tramitación de escrituras, transferencias de dominio o inscripción de inmuebles afectados al proyecto.
b) Exención del Impuesto Inmobiliario respecto a los inmuebles afectados a la actividad promovida.
c) Exención del Impuesto a los Ingresos Brutos a las operaciones comerciales derivadas de la actividad promovida.
d) Exención al Impuesto de Sellos que recaigan sobre la actividad promovida.
e) Exención de todos los demás impuestos, tasas o contribuciones provinciales que se establezcan sobre la actividad promovida con posterioridad al dictado de la ley.
f) Apoyo del Estado Provincial para agilizar y obtener protección arancelaria y fiscal en temas vinculados al comercio exterior.

A continuación la Ley 4453 establece otros beneficios como el reintegro de hasta el 50% de inversiones, otorgamiento de tierras fiscales, asesoramiento, apoyo y colaboración del Estado Provincial.

La Ley 2483 invita a los municipios a adherir a todos los beneficios. También se establece un plazo de ciento ochenta días a partir de su promulgación para su reglamentación, sin embargo hasta el momento no se encuentra reglamentada.

3.3. Ley 2671 de 2017 (Programa de Incentivos para Energías Renovables)

A diferencia de las normas analizadas precedentemente, esta ley crea un programa provincial de incentivo al uso de energías de fuentes renovables y establece ciertos beneficios a estos fines.

Se establece una eximición por el término de 10 años del pago del 90% del Impuesto a los Ingresos Brutos y su adicional. Por otra parte, la norma indica que el 10% que sí deberá abonar el beneficiario, estará destinado a la creación de un fondo de innovación tecnológica.

En los mismos términos dispone una exención del 90% del impuesto de sellos que alcanza a los actos y contratos directamente relacionados con la actividad promovida.

En este caso, a diferencia de la Ley 2483 que beneficia a las inversiones en generación de energías en base a fuentes renovables, el beneficio recae sobre la actividad destinada a la generación y/o co-generación de energía eléctrica de origen renovable, con eventual inyección de excedentes a la red. Recae tanto sobre personas físicas como jurídicas.

Podemos entonces interpretar que los beneficios no se superponen ni anulan, sino que recaen sobre beneficiarios distintos.

También en este caso se invita a los municipios a adherir a la ley e implementar medidas análogas.

La reglamentación tampoco ha sido dictada.

3.4. Ley 3001 de 2019 (adhesión a la Ley Nacional 27424) Vetada

Esta norma, si bien adhiere sin reservas al Régimen de fomento a la generación distribuida de energía renovable integrada a la red eléctrica pública, y en consecuencia a los beneficios establecidos por el mismo, no se encuentra vigente debido al veto efectuado por el Poder Ejecutivo según los argumentos ya mencionados.

No obstante, todos los beneficios establecidos por el régimen nacional aplican solamente a los tributos de esa jurisdicción, de manera tal que no se encontraría afectada la potestad tributaria provincial.

4. Conclusiones

A primera vista notamos que aún no existe mucha legislación en materia de energías renovables en la Provincia de Chaco. La adhesión a las tres principales normas de fomento de uso de energías de fuente renovables a nivel nacional, pone de resalto una clara intención por parte de los legisladores de poner el tema en la agenda, sumándose a los objetivos, metas y definiciones (especialmente en qué se entiende como energías renovables) planteadas por las leyes nacionales.

Existen proyectos[12] que ya se están gestando en torno a la generación de energía eléctrica a través de la utilización de energía solar y biomasa.

---

[12] La central de biomasa Unitan en la localidad de Puerto Tirol, La Central de biomasa Indunor en la localidad de La Escondida, una planta híbrida en la localidad de Comandancia Frías y proyectos de plantas fotovoltaicas en las localidades de Villa Ángela, Quitilipi y Roque Sáenz Peña.

Las normas que encontramos contienen beneficios fiscales, que consisten principalmente en aminorar la carga tributaria para el desarrollo de proyectos vinculados a la utilización de energías renovables y también invitan a los municipios a adherir y adoptar medidas en el mismo sentido.

Sin embargo, la ausencia de reglamentación de estas normas parecería indicar, o que nos encontramos frente a una política energética que recién está comenzando a poner su atención en métodos más sustentables de producción, o que nos encontramos frente a meras expresiones de deseos por parte de los legisladores que no poseen aplicación en la realidad.

TRIBUTACIÓN AMBIENTAL Y ENEGÍAS RENOVABLES EN LA PROVINCIA DEL CHUBUT

Stefani Helen Betroni[1]

Resumen: La Provincia del Chubut regula distintos mecanismos jurídicos para promover la generación y uso de las fuentes renovables de energía a través de regímenes de promoción. Los fuertes vientos presentes en la provincia permiten la generación de las energías renovables, específicamente de la energía eólica. La legislación provincial recepta como principal instrumento de fomento a las medidas tributarias ambientales, tales como la exención del Impuesto de Sellos, Ingresos Brutos, tasas y contribuciones provinciales, como así también el otorgamiento de una estabilidad fiscal por un periodo de quince años. Estas medidas permiten atraer inversiones a proyectos que promuevan el desarrollo y generación de las fuentes renovables de energía, logrando cumplir con el objetivo de disminuir los efectos nocivos al medio ambiente producidos por la generación y uso de las fuentes no renovables de energía.

Abstract*: The Province of Chubut regulates different legal mechanisms to promote the generation and use of renewable energy sources through promotion regimes. The strong winds present in the province allow the generation of renewable energy, specifically wind power. The legislation of Chubut receives as main instrument of promotion, the environmental taxation, such as stamp tax exemption, gross receipts tax exemption and fiscal stability for a period of fifteen years. The environmental taxation allows the attraction of investments that promote the development and*

---

[1] Abogada por la Universidad Nacional de Córdoba (UNC). Tesista en Maestría de Derecho Procesal (Univ. Siglo XXI). Adscripta a la Cátedra de Derecho Tributario en la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales. UNC. Miembro del proyecto de investigación titulado "La Tributación ambiental como mecanismo jurídico para promover el uso de las energías renovables en el ámbito nacional y provincial" (2018-19), dirigido por el Dr. Rodolfo Salassa Boix y aprobado y financiado por la Secretaría de Ciencia y Tecnología de la Universidad Nacional de Córdoba, Argentina (Secyt). stefani.betroni@gmail.com

generation of the renewable sources of energy, being able to fulfill the objective of diminishing the harmful effects to the environment caused by the non-renewable energy sources.

1. Introducción

La Provincia del Chubut se ubica en la parte centro-sur de la Patagonia (región que se extiende entre la Cordillera de los Andes y el Océano Atlántico y desde el Río Colorado hasta Tierra del Fuego), limitando al Norte con Río Negro, al Este con el mar Argentino, al Sur con Santa Cruz y al Oeste con Chile, cuyo límite está determinado por la divisoria de agua de la cordillera de los Andes. La Provincia cuenta con una superficie de 224.686m^2 por lo que es la tercera provincia más extensa de nuestro país. Su capital es la ciudad de Rawson.

Por un lado, es importante mencionar que una de las principales actividades económicas de la Provincia es la explotación de hidrocarburos fósiles no renovables. Conforme el informe productivo provincial de Chubut, elaborado por el Ministerio de Hacienda de la Nación la explotación de gas y petróleo se concentra sobre la Cuenca del Golfo de San Jorge, la cual comparte con la Provincia de Santa Cruz, concentrando la Provincia un 45% de las reservas comprobadas y probables de petróleo de Argentina y un 9% de las de gas natural. De hecho, en el año 2016 se extrajo 30% del petróleo del país y la producción de gas natural alcanzó 8% del total nacional. Estas proporciones se han mantenido en los últimos años[2].

Por otro lado, en la actualidad, la Provincia del Chubut lidera la generación de energías renovables en el país, secundada por la Provincia de Río Negro. Específicamente, ambas cuentan con un fuerte potencial eólico, seguidas por las provincias de La Rioja, San Juan y San Luis. Dada su ubicación geográfica, Chubut presenta un gran potencial eólico y teniendo en cuenta que en los últimos años Argentina ha completado su sistema interconectado nacional, permite la infraestructura necesaria para el desarrollo de la energía eólica. En efecto, el primer parque eólico comercial argentino se instaló en Comodoro Rivadavia, Provincia de Chubut, en 1994 (500kW). Varios de los parques eólicos que hoy se ubican en la provincia han crecido

---

2 Ministerio de Hacienda de la Nación. Informes Productivos Provinciales- Chubut. Diciembre de 2017.
https://www.economia.gob.ar/peconomica/dnper/fichas_provinciales/SSPMicro-Informes-Productivos-Provinciales-Chubut.pdf (último acceso: 18 de 09 de 2019).

al amparo de los beneficios fiscales concedidos por los regímenes nacionales de promoción de energías renovables y también provinciales.

A partir de la lectura de la legislación provincial se advierten normas que regulan la promoción de la generación y uso de las energías renovables. De tal modo, se va a exponer en primer lugar un resumen detallado sobre el marco normativo vigente de la generación y el uso de las energías renovables en la Provincia del Chubut y en segundo lugar se analizarán los regímenes de promoción dentro de los cuales se destacan las medidas tributarias.

2. Marco normativo de las energías renovables

2.1. Constitución Provincial

El nuevo modelo de desarrollo sustentable reconocido en el artículo 41 de la Constitución Nacional (CN), ha incidido fuertemente en el sector energético del cual proviene un gran porcentaje de gases de efecto invernadero. La Provincia del Chubut luego de la reforma constitucional nacional de 1994 ha modificado su constitución en el mismo año, otorgando una protección enfática al medio ambiente[3] (Lewis, 2008, pág. 17). En primer lugar, la Constitución Provincial (CP) reafirma el dominio originario y eminente sobre los recursos naturales, haciendo expresa distinción entre renovables y no renovables, migratorios o no, que se encuentran en su territorio y su mar, ejerciendo el control ambiental sobre ellos. A su vez, el Estado provincial promueve el aprovechamiento racional de los recursos naturales para garantizar su desarrollo, conservación, restauración o sustitución[4].

Por otra parte, la normativa constitucional establece que la producción y servicios de distribución de energía eléctrica y gas se encuentran sujetas bajo la regulación del Estado provincial quien puede convenir su prestación con el Estado Nacional o particulares, procurando la percepción de regalías y canon correspondientes[5]. En el artículo siguiente, la CP incorpora el reconocimiento que tiene todo habitante a un medio ambiente sano que asegure la dignidad de su vida y su bienestar y el deber de su conservación en defensa del interés común, debiendo el Estado preservar la integridad y

---

3 Lewis, R. T., "Historia Constitucional De Chubut", *El Derecho. Suplemento De Derecho Constitucional,* 2008, p. 17.

4 Artículo 99 de la CP.

5 Artículo 108 de la CP.

diversidad natural y cultural del medio, resguardar su equilibrio y garantizar su protección y mejoramiento en pos del desarrollo humano sin comprometer a las generaciones futuras. Para ello, puede dictar la legislación destinada a prevenir y controlar los factores de deterioro ambiental, impone las sanciones correspondientes y exige la reparación de los daños[6].

En efecto, conforme lo establece la Constitución del Chubut, el Estado provincial asume el deber de promover el aprovechamiento racional de los recursos naturales para garantizar su desarrollo, en respeto de los límites ambientales. Distingue entre recursos naturales renovables y no renovables, siendo el Estado quien debe regular todo lo relativo a la producción y servicios de distribución de energía eléctrica.

Del relevamiento de las distintas leyes provinciales, se advierten distintos mecanismos jurídicos reconocidos en las normas para la promoción de la generación y uso de las fuentes renovables de energía, siendo la Provincia del Chubut junto a otras provincias como Buenos Aires, San Juan, Córdoba, Catamarca y Mendoza las mejores ponderadas por un indicador que analiza el grado de desarrollo de las energías renovables en las 24 jurisdicciones del país y su atractivo para la inversión, denominado Índice Provincial de Atractivo Renovable (IPAR)[7].

A continuación, se hará una descripción de las distintas leyes provinciales que regulan la promoción de la generación de la energía eléctrica a partir de fuentes renovables de energía.

---

6 Artículo 109 de la CP.

7 El Índice Provincial de Atractivo Renovable (IPAR) es un instrumento que combina la medición del grado de desarrollo de las energías renovables en cada jurisdicción del país junto al potencial atractivo para futuras inversiones. Este índice abarca el análisis de aspectos regulatorios, fiscales e institucionales de cada jurisdicción, así como la evaluación de la implementación de las tecnologías, el aprovechamiento de los recursos y el desarrollo de infraestructura. El informe fue elaborado por la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires (UBA) y la Subsecretaría de Energías Renovables y Eficiencia Energética (SSERyEE) de la Nación, en el marco de un convenio de cooperación firmado entre ambas partes, con la colaboración del Círculo de Políticas Ambientales (CPA).

2.2. Ley I- Nº 191 de 1997 (Generación, transporte y distribución de electricidad)

El marco general regulatorio de energía eléctrica, se encuentra reglamentado por la Ley I- N° 191 (antes Ley 4312) del año 1997 que regula las actividades de la industria eléctrica destinadas a la generación, transporte y/o distribución de la electricidad de jurisdicción provincial.

Caracteriza como servicio público al transporte y distribución de electricidad, siendo la actividad de generación de energía eléctrica, por responder al libre juego de la oferta y la demanda, solo será regulada en aquellos aspectos y circunstancias que afecten el interés general[8].

Asimismo, fija como uno de los objetivos para la política provincial en materia de generación, transporte y distribución de electricidad asegurar adecuadamente la protección del medio ambiente (art. 6 inc. h), en cumplimiento al control ambiental que tiene el Estado provincial en la utilización de los recursos ambientales mencionados *ut supra.*

2.3. Ley IX-Nº 80 de 2009 (Régimen de incentivos "Invierta en Chubut")

La primera norma provincial que establece algún tipo de promoción de generación de energías renovables, es la Ley IX - Nº 80 del año 2009. La norma crea un Régimen de Incentivos conocida como "Invierta en Chubut", cuyo objeto principal es propiciar inversiones privadas en todo el territorio provincial, propendiendo a un desarrollo armónico y sustentable del mismo, mediante el empleo formal y el cumplimiento fiscal. Es decir, promueve distintas actividades económicas en general, entre las cuales se destaca la fabricación de componentes destinados a la generación de energías renovables. Para atraer las inversiones en la provincia, la norma establece un régimen de promoción a través de medidas tributarias y subsidios a desarrollarse en el punto 3 del presente trabajo.

2.4. Ley XVII-Nº 95 de 2010 (Adhesión a la Ley nacional 26190)

La ley XVII N° 95 o "Ley de Energías Renovables", sancionada en el año 2010, es la primera norma específica de promoción de generación de energía eléctrica a través de fuentes renovables de energía en la Provincia

---

8 Artículo 3 de la Ley I-Nº 191.

del Chubut. El objetivo de ésta ley es promover el desarrollo de las energías renovables en el ámbito provincial y a través del mismo, contribuir al desarrollo sustentable de la provincia, protegiendo al medio ambiente, fomentando la inversión, el crecimiento económico, el empleo, el avance tecnológico y la integración territorial[9]. Para ello, por un lado adhiere a la Ley Nacional Nº 26190, de fomento nacional para el uso de fuentes renovables de energía, destinadas a la producción de energía eléctrica, afirmando sin que ello implique un acto de renuncia o delegación de la Provincia del Chubut a cualquiera de los derechos y competencias emergentes de las CN y CP en materia de recursos naturales, o del marco normativo vigente. Por otro lado, regula un régimen de promoción de incentivos fiscales provinciales.

En primer lugar, es importante destacar que la ley declara de interés provincial y utilidad pública el desarrollo de energías renovables, la investigación, el desarrollo, la explotación, la comercialización y el uso de energías renovables en todo el territorio de la Provincia del Chubut; como asimismo la radicación de industrias destinadas a la producción de equipos y componentes para la realización de tales actividades, incluyendo la construcción y el montaje de las instalaciones necesarias al efecto. Todo ello en el marco de lo establecido en el artículo 108 de la CP[10].

Las energías renovables, son definidas por la norma en sentido positivo, es decir, como todas aquellas que son obtenidas directa o indirectamente de recursos naturales inagotables, sea a través de instalaciones específicas de transformación energética o bien, por medio de actividades y o procesos que pueden desarrollarse en forma permanente en un marco de desarrollo sustentable[11]. La Ley de Energías Renovables realiza una enumeración no taxativa de las mismas, a saber:

a. Los biocombustibles, incluyendo en esta categoría a las distintas variedades de biodiesel, bioetanol y la generación térmica de electricidad a partir de la utilización de los mismos.
b. El biogás, en cualquiera de sus formas y la generación de electricidad a partir del mismo.
c. El hidrógeno, como vector energético generado mediante el empleo de energía primaria, producida a partir de fuentes renovables.
d. La electricidad generada a partir de energía eólica.

---

9 Artículo 1 de la Ley XVII-Nº 95.
10 Artículo 2 de la Ley XVII-Nº 95.
11 Artículo 3 de la Ley XVII-Nº 95.

e. La electricidad generada, por medio de pequeñas centrales hidroeléctricas (PCH), entendiendo por tales, a las instalaciones destinadas a la generación de electricidad a partir de energía hidráulica de hasta treinta megavatios (30 MW) de capacidad instalada total. A diferencia de la Ley nacional 26190, que establece el límite de potencia establecido por la presente ley para los proyectos de centrales hidroeléctricas, será de hasta cincuenta megavatios (50MW).[12]
f. La electricidad y/o el calor generado a partir de la energía solar, por medio de cualquiera de las variantes tecnológicas disponibles para ello.
g. La electricidad generada, a partir de energía geotérmica.
h. La electricidad generada, a partir de energía mareomotriz.

Los emprendimientos de producción de energía renovable que se instalen en el territorio provincial deberán cumplir las condiciones que la Ley en análisis prevé para el otorgamiento de la concesión, de forma complementaria y no sustitutiva de los marcos regulatorios de la Energía Eléctrica aprobados por la Ley I-Nº 191 (Antes Ley 4312) y por la Ley nacional 24065.

Conforme la CN y la Constitución Provincial todo emprendimiento regulado por esta ley debe respetar los límites ambientales. En este sentido, en el artículo 4 de la Ley XVII-N° 95 se establece la proteccion ambiental ya que dispone que los emprendimientos vinculados al desarrollo y explotación de energías renovables, deberán ser sometidos a una evaluación de impacto ambiental en el cual se ponderará el impacto positivo que pudieran tener los mismos. Es decir, se tiene en cuenta la disminución de emisiones de gases de efecto invernadero a nivel nacional y el efecto positivo general por la no utilización de energías no renovables y contaminantes. Además, los emprendimientos deben cumplir con los requerimientos establecidos por las normativas nacionales, provinciales y municipales vigentes, sobre medio ambiente y recursos naturales propendiendo a un desarrollo sustentable.

Entonces, cada emprendimiento que implique la utilización de los recursos naturales de dominio provincial en la producción de energía renovable, destinada a su posterior comercialización, requerirá de una autorización otorgada por el Poder Ejecutivo[13]. El procedimiento para el otor-

---

12 Artículo 4 de la Ley nacional 26190.

13 Artículo 5 de la Ley XVII-Nº 95.

gamiento de la concesión es regulado mediante la misma ley en la cual se dispone que el titular del proyecto de generación eólica, debe primero presentar una solicitud de concesión ante el organismo que a tal efecto designe el Poder Ejecutivo, acompañada de un plan de inversión, la descripción general y técnica del proyecto; los antecedentes de las empresas que impulsan el proyecto; la descripción detallada de los bienes y servicios de origen local que se aplicarán al proyecto; la identificación precisa de los predios que serán afectados por el proyecto y un estudio de Evaluación de Impacto Ambiental. Es decir, que el estudio de impacto ambiental es requisito necesario para el otorgamiento de la concesión de cualquier emprendimiento destinado a la generación de energía eléctrica a partir de fuentes renovables. Asimismo, el titular del proyecto deberá solicitar para el otorgamiento de la concesión, su inclusión en el régimen de incentivos fiscales[14].

La concesión será otorgada por un plazo de quince años desde el inicio de la operación comercial del proyecto, que podrá ser renovado mediante un procedimiento simplificado, por un plazo pertinente, en el caso de que se extienda la vida útil del proyecto originalmente concedido y su correspondiente acuerdo comercial. En caso que el contrato comercial acordado sea superior a los quince años, la concesión podrá respetar los plazos del mismo.Asimismo, el Poder Ejecutivo se encuentra facultado por la ley a reglamentar un régimen simplificado para los proyectos de capacidad menor a dos megavatios (2 MW)[15].

Para el cumplimiento del objetivo establecido en el artículo 1 de ley en estudio, se faculta al Poder Ejecutivo a:

a. Realizar acciones para facilitar el desarrollo de infraestructura básica que demanden las actividades, objeto de la promoción.
b. Elaborar, proveer información y datos técnicos sobre los recursos naturales disponibles en el territorio provincial.
c. Realizar estudios preliminares, que contribuyan a facilitar el desarrollo de las inversiones.
d. Realizar estudios de prefactibilidad ambiental, en los casos que sea aplicable.
e. Otorgar garantías o préstamos.

---

14 Artículo 6 de la Ley XVII-Nº 95.

15 Artículo 6 de la Ley XVII-Nº 95.

Como atractivo adicional, la Ley de Energías Renovables, reconoce que los certificados de reducción de emisiones de gases de efecto invernadero, que eventualmente se asignen a un proyecto que califique como Mecanismo de Desarrollo Limpio, en el marco del Protocolo de Kyoto, o del instrumento que eventualmente lo suceda, serán propiedad del titular del mencionado proyecto, con independencia de quien resulte titular de la fuente de generación[16].

La Ley XVII-N° 95 crea en el ámbito de la Subsecretaría de Servicios Públicos, dependiente de la Secretaría de Infraestructura Planeamiento y Servicios Públicos, la Agencia Provincial de energías renovables, la que actuará como Autoridad de Aplicación de la ley la cual tiene entre otras funciones la promoción de Energías Renovables, realizando actividades de investigación, asesorar a las autoridades provinciales, en todos los aspectos atinentes a energías renovables y participar en el proceso de otorgamiento de la Concesión a que refiere el artículo 6.

Otro punto a destacar de la norma es que crea una Comisión Interpoderes cuyo objetivo es definir el marco regulatorio para la promoción y explotación del Hidrógeno y un Fondo Provincial para el Desarrollo de las Energías Renovables destinado a financiar las actividades de la Agencia Provincial de Energías Renovables. Dicho Fondo especial estará integrado por un aporte aplicable a contratos de concesión relacionados con actividades hidrocarburíferas, incluyendo los contratos que sean renegociados con posterioridad a la sanción de la ley, y con préstamos, aportes, legados, donaciones u otros contratos celebrados con personas privadas u organismos públicos.Como se advierte, las concesiones hidrocarburíferas que se otorguen o renueven a partir de la sanción de esta ley estarán gravados con un aporte específico para financiar la actividad del Fondo de financiamiento antes indicado.

Específicamente para la generación de la energía eólica en la provincia, crea la servidumbre de generación eólica[17] a los fines de construir, conservar, mantener, reparar, vigilar y disponer todo tipo de instalaciones destinadas a generar energía eólica, y una Servidumbre por permiso de

---

16 Artículo 10 de la Ley XVII-Nº 95.

17 Artículo 1 del Anexo I de la Ley XVII-Nº 95 dispone que la servidumbre de generación eólica comprende las restricciones y limitaciones al dominio que sean necesarias para construir, conservar, mantener, reparar, vigilar y disponer todo sistema de instalaciones, cables, cámaras, torres, columnas, aparatos y demás mecanismos destinados a generar energía eólica.

exploración eólica, previendo en ambos casos criterios de compensación a los propietarios de los predios afectados y conforme lo dispuesto por la Ley de Servidumbre Administrativa de Electroducto (actual Ley I-N° 131) y la Ley de Expropiaciones provincial (actual Ley I-N°45).

Finalmente, invita a los Municipios a adherir a la presente Ley, otorgando en consonancia beneficios, estabilidad fiscal y llevando adelante tareas específicas de promoción[18].

2.5. Decreto 1114 de 2011 (Reglamentación de la Ley XVII-N° 95)

El decreto reglamentario adhiere a la definición de Energías Renovables establecida por la Ley XVII-Nº 95 y agrega que alcanza al calor y/o la electricidad generados a partir de la combustión de biomasa[19].

Regula las condiciones a las cuales está sujeta la concesión de Generación de Energía Renovable, específicamente el uso del recurso eólico para generación de electricidad con fines comerciales[20]. Dentro del marco de proteccion ambiental que recepta la Ley, establece como una de las causales para la revocatoria de la Concesión en caso que las instalaciones que emplean el recurso cuyo uso fue concesionado no cumplen con la normativa medioambiental vigente.

Asimismo, establece que el titular de la Agencia Provincial de Promoción de Energías Renovables será ejercido en carácter de *ad honorem* por el Subsecretario de Servicios Públicos, dependiente de la Secretaria de Infraestructura, Planeamiento y Servicios Públicos, las atribuciones y las obligaciones específicas de la misma.

Un punto importante a destacar es que el decreto establece que la Agencia Provincial para la Promoción de Energías Renovables mantendrá un registro de carácter público con los actos administrativos e información técnica y de promoción de energías renovables, la cual será accesible por medio de un sitio web.

---

18 Artículo 21 de la Ley XVII-Nº 95.

19 Artículo 3 del Decreto 1114/11.

20 Artículo 6 de la Ley XVII-Nº 95.

2.6. Resolución 1 de 2011 de la Agencia Provincial de Promoción de Energías Renovables (Procedimientos de proyectos eólicos)

Mediante esta resolución de la Autoridad de Aplicación, se aprueba el procedimiento que deberán seguir las empresas desarrolladoras y/o titulares de proyectos eólicos en la Provincia, para encuadrar los referidos proyectos en el marco de la normativa vigente, Ley N° XVII N° 95 y su Decreto Reglamentario 1114/11.

2.7. Ley IX-Nº 129 de 2013 (Fondo de promoción para el desarrollo económico)

En el año 2013, se regula un régimen de promoción del desarrollo económico en la Provincia del Chubut con el propósito de establecer un marco normativo para favorecer el desarrollo económico integral, sustentable y con inclusión social de la Provincia del Chubut, conformando para ello el ámbito propicio y las herramientas para la radicación de nuevas inversiones y/o ampliaciones de las ya existentes, destinadas a consolidar las cadenas de valor, el crecimiento industrial y el desarrollo productivo integral, para lograr un entramado productivo competitivo y generador de empleo genuino, en el marco de una alianza estratégica entre las Comarcas de la Provincia, la inversión privada, la sociedad civil y los distintos niveles del Estado y del Gobierno[21].

La Ley establece que aquellos proyectos que exploten los recursos naturales renovables y la biodiversidad de la Provincia serán acompañados por la Autoridad de Aplicación con el objetivo de lograr el desarrollo pleno de la cadena de valor y el aprovechamiento integral y sustentable de la misma.

Para el cumplimiento de sus objetivos establece un régimen de promoción a desarrollarse en el punto 3 de este trabajo. Asimismo, por un lado la norma crea un Fondo de promoción para el desarrollo económico integral, sustentable e inclusivo de Chubut (FOPDECH), integrado entre otros rubros por los fondos que destine el Poder Ejecutivo originados en las actividades minera e hidrocarburíferas[22]. La cuenta especial denominada FOPDECH, además de los beneficios establecidos en la norma y dentro de los lineamientos estratégicos estipulados en la ley, podrá aplicarse a instru-

---

21 Artículos 1 y 2 de la Ley IX-Nº 129.

22 Artículo 14 de la Ley IX-Nº 129.

mentos y programas destinados a promover el empleo, reducir los costos de producción (energéticos, transporte, logísticos, financieros, laborales) y/o mejorar los ingresos de actividades, sectores, cadenas de valor, entramados productivos que presenten situaciones de problemas de competitividad, conforme los procedimientos que para este fin reglamente la Autoridad de Aplicación de la presente Ley.

Por otro lado, la ley crea la figura de Aportes No Reintegrables a la Innovación (ANRI) que constituyen incentivos a la innovación productiva[23].

2.8. Ley XVII-Nº 107 de 2013 (Generación eléctrica a partir de fuentes renovables)

En el mismo año que la Ley IX-N° 129, Chubut sanciona la Ley XVII que tiene por objeto establecer las condiciones generales para el acceso de la generación eléctrica a partir de fuentes renovables sin fines comerciales a los sistemas de distribución eléctrica en el territorio provincial, y el sistema de compensación eléctrica de los mismos[24].

La norma permite a los usuarios finales que utilicen energías de fuentes renovables[25] para generar energía eléctrica, con la potencia máxima instalada que se determine en la reglamentación de la Ley, a inyectar la energía generada por tales medios a la red de distribución a partir de los respectivos empalmes, para su posterior consumo. Este usuario final será denominado "autogenerador renovable"[26]. Para ello, el Poder Ejecutivo deberá establecer las condiciones técnicas mínimas de la conexión, las condiciones técnicas que deberá cumplir el equipamiento requerido y las distribuidoras eléctricas ubicadas en el territorio de la Provincia del Chubut deberán adecuar sus sistemas comerciales y elaborar o revisar las normas técnicas para el acceso de generación de autogeneradores renovables.

La autoridad de aplicación de la ley es la Agencia Provincial de Promoción de Energías Renovables[27].

---

23 Artículo 18 de la Ley IX-Nº 129.
24 Artículo 1 de la Ley XVII-Nº 107.
25 Artículo 3 de la Ley XVII-N° 95.
26 Artículo 2 de la Ley XVII-Nº 107.
27 Artículo 7 de la Ley XVII-Nº 107.

2.9. Ley XVII N°-134 de 2016 (Adhesión a la Ley nacional 27191)

Tres años más tarde, mediante esta norma, la Provincia del Chubut adhiere a la Ley nacional 27191, modificatoria del Régimen de Fomento Nacional para el Uso de Fuentes Renovables de Energía destinada a la Producción de Energía Eléctrica, establecido mediante Ley nacional 26190 e invita a los municipios a adherir a la mencionada Ley, y a dictar su propia regulación destinada a promover la producción de energía eléctrica, a partir de fuentes renovables de energía.

2.10. Ley XVII- Nº 141 de 2019 (Adhesión a la Ley nacional 27424)

En el mes de marzo del año 2019, mediante la sanción de esta ley, Chubut adhiere a la Ley nacional 27424 por la cual se establece el "Régimen de Fomento a la Generación de Energía Renovable integrada a la Red Eléctrica Pública" o más conocida como "Ley de Energía Distribuida" la cual permite que los usuarios residenciales y las empresas puedan generar energía limpia para su propio consumo e inyectar los excedentes a la red de distribución.

Establece incentivos fiscales a desarrollarse en el punto siguiente y la obligatoriedad del Estado Provincial en todos sus poderes y dependencias de contar con algún sistema de generación distribuida proveniente de fuentes renovables en todos los proyectos edilicios construidos a partir de la fecha de sanción de la presente ley[28].

3. Régimen tributario específico para la promoción de la generación y uso las energías renovables en la Provincia de Chubut

Conforme la normativa provincial mencionada en el punto anterior, la Provincia de Chubut promueve la generación de energías renovables desde el año 2009. No solo lo hace adhiriendo los regímenes nacionales de fomento para el uso de fuentes renovables de energía, destinadas a la producción de energía eléctrica, a través de la Ley XVII-Nº 95 (adhesión a la Ley nacional 26190) y Ley XVII-N° 134 (adhesión a la Ley nacional 27191), sino a través de regímenes de promociones propios. Es decir, la Provincia del Chubut recepta en distintas leyes mecanismos de promoción

---

28 Artículos 2 y 3 de la Ley XVII-Nº 107.

e incentivos a las inversiones relativas a la generación de energías renovables, dentro del cual se destacan las medidas tributarias ambientales provinciales. A continuación, se analizarán cada una de ellas.

3.1 Ley IX-Nº 80 de 2009 (Régimen de incentivos "Invierta en Chubut")

El primer régimen de promoción de energías renovables en la provincia lo encontramos en la Ley IX-Nº 80 (antes Ley 5854 de 2009). La norma establece como personas beneficiarias del régimen a aquellas personas físicas o jurídicas radicadas o a radicarse en la Provincia del Chubut que presenten proyectos de "nueva inversión" o de "ampliación de inversión existente" que cumplan con los requisitos y condiciones que para cada caso prevé la presente ley y su reglamentación. En el primer caso, el artículo 4 reconoce expresamente entre las actividades promovidas por la ley, aquellos proyectos medio ambientales y la fabricación de componentes destinados a la generación de energías renovables. Los incentivos promocionales difieren de acuerdo a si el proyecto se trata de una nueva inversión o de la ampliación de los ya existentes. En el primer caso, los incentivos previstos en el artículo 6 son:

1. Exención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por un período de diez años a partir de la puesta en marcha del proyecto, mediando el acto administrativo que otorgue el beneficio. Para aquellos proyectos comprendidos en el inciso i) del artículo 4[29], la exención se extenderá por veinte años desde la puesta en marcha del proyecto, mediando el acto administrativo que otorgue el beneficio.
2. Exención del Impuesto de Sellos a favor del titular del proyecto sobre los actos e instrumentos vinculados al proyecto a desarrollar,

---

[29] Se consideran proyectos de inversión calificados como de alto contenido tecnológico "…aquellos destinados a las siguientes actividades: fabricación de maquinarias; Fabricación de maquinarias de oficina, contabilidad e informática; fabricación de transmisores y receptores de radio y televisión y de aparatos para telefonía y telegrafía con hilos;Fabricación de aparatos e instrumentos médicos y de aparatos para medir, verificar, ensayar, navegar y otros fines; fabricación de motores, generadores y transformadores eléctricos; fabricación de aparatos de distribución y control de la energía eléctrica; Fabricación de vehículos automotores, carrocerías, remolques y semirremolques, y sus partes; construcción y reparación de buques y embarcaciones; fabricación y reparación de aeronaves; fabricación de equipos de transporte; Fabricación de sustancias químicas; fabricación de productos químicos; fabricación de productos farmacéuticos y medicinales; industria del software" (art. 4, inc. i), Ley IX-Nº 80).

por un período de cinco años contados desde la aprobación del proyecto, excluidos aquellos relacionados con modificaciones de los estatutos sociales.

La ley en análisis también reconoce ciertos subsidios que, si bien no son medidas tributarias, constituyen una herramienta para a fomentar las energías renovables:

1. Subsidio de hasta un veinticinco por ciento sobre el consumo de gas, durante los primeros cinco años de la actividad. A partir del sexto año, el monto del subsidio disminuirá gradualmente de acuerdo a los porcentajes que fije la Autoridad de Aplicación hasta su extinción definitiva al cabo de diez años.
2. Subsidio de hasta un quince por ciento sobre el consumo eléctrico, con idéntica vigencia y tratamiento previstos en el inciso anterior. Los Municipios que adhieran a la presente Ley, podrán llevar el mencionado subsidio hasta el veinticinco por ciento, participando con su esfuerzo económico del beneficio promocional a otorgar.
3. Subsidio mensual equivalente a mil cuatrocientos módulos, que será percibido por cada empleado que se incorpore con carácter de efectivo en la Provincia, luego de la aprobación del proyecto y afectado a éste, durante los dos primeros años de actividad del empleado. A partir del tercer año, el monto del subsidio, disminuirá gradualmente según lo determine la Autoridad de Aplicación hasta su extinción definitiva al cabo de cinco años.
4. Financiamiento del proyecto, con subsidio de hasta un cuarenta por ciento sobre la tasa de interés vigente, sobre las líneas de las Instituciones Bancarias que tengan acuerdo con la Provincia, al momento de la adhesión. La Autoridad de Aplicación determinará los porcentajes de los subsidios a otorgar, y su otorgamiento quedará sujeto a las disponibilidades presupuestarias existentes.

Otros beneficios reconocidos en la norma son:

1. Financiamiento para la participación en ferias internacionales, de acuerdo a las líneas vigentes al momento de la adhesión y a las condiciones fijadas por la Autoridad de Aplicación.
2. Capacitación laboral conforme se determine en la reglamentación.

En el segundo caso, es decir, aquellos proyectos de ampliación de inversión existente y siempre que se cumpla con los requisitos establecidos

en el artículo 8 de la ley, los beneficios promocionales reconocidos en el artículo 9 son:

1. Exención parcial del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en proporción al monto de la inversión con relación al patrimonio neto afectado a la actividad en cuestión, calculado según la fórmula establecida en el párrafo anterior, y por el término de diez años a partir de la puesta en marcha mediando el acto administrativo pertinente. Esta exención parcial recaerá sobre el impuesto atribuible a la actividad objeto de la inversión.
2. Exención del Impuesto de Sellos a favor del titular del proyecto, sobre los actos e instrumentos vinculados al proyecto a desarrollar, desde su aprobación hasta su puesta en marcha.

Para este segundo caso la norma reconoce también ciertos subsidios, a saber:

1. Subsidio proporcional sobre el consumo de gas durante los primeros cinco años de la actividad, determinado a partir de la aplicación del porcentaje de la inversión obtenido por la fórmula establecida en el primer párrafo del presente artículo, sobre el beneficio máximo a otorgar. A partir del sexto año, el monto del subsidio disminuirá gradualmente de acuerdo a los porcentajes que fije la Autoridad de Aplicación hasta su extinción definitiva al cabo de diez años;
2. Subsidio proporcional sobre el consumo eléctrico, con idéntico tratamiento al del inciso anterior, sobre el beneficio máximo a otorgar.

Los Municipios que adhieran a Ley en análisis, podrán llevar el mencionado subsidio hasta el veinticinco por ciento, también en forma proporcional, participando con su esfuerzo económico del beneficio promocional a otorgar.

Otros beneficios establecidos por la Ley IX-Nº 80 son:

1. Subsidio mensual equivalente a mil cuatrocientos módulos que será percibido por cada empleado que se incorpore con carácter de efectivo en la provincia, luego de la aprobación del proyecto y afectado a éste, durante los 2 primeros años de actividad del empleado. A partir del tercer año, el monto del subsidio, disminuirá

gradualmente según lo determine la Autoridad de Aplicación hasta su extinción definitiva al cabo de 5 años,

2. Financiamiento del proyecto, con subsidio de hasta el 40% sobre la tasa de interés vigente, sobre las líneas de las Instituciones Bancarias que tengan acuerdo con la Provincia, al momento de la adhesión.
3. Financiamiento para la participación en ferias internacionales, de acuerdo a las líneas vigentes al momento de la adhesión y a las condiciones fijadas por la Autoridad de Aplicación.
4. Capacitación laboral conforme se determine en la reglamentación.

En ningún caso los beneficios pueden superar el cien por ciento de los previstos en el artículo 6 de la Ley.

A los fines de que las personas puedan adherirse a los incentivos reconocidos en la ley en análisis, la norma regula un procedimiento en el cual se dispone que el plazo para la presentación de los proyectos se extienda desde la entrada en vigencia de la Ley, por un período de doce meses, prorrogable por única vez por igual período. Asimismo, se faculta al Poder Ejecutivo a suspender y en su caso reanudar la vigencia de la ley dentro del mismo plazo[30].

La adhesión a los beneficios reconocidos en la Ley I IX- N° 80 implica la renuncia a cualquier otro beneficio promocional concedido bajo regímenes análogos vigentes, a partir del otorgamiento de los beneficios que esta norma prevé.

3.2. Ley XVII Nº 95 de 2010 (Adhesión a la Ley nacional 26190)

Con el fin de promover el desarrollo de las energías renovables en el ámbito de la Provincia del Chubut la norma instaura un régimen de promoción específico para los emprendimientos relativos al desarrollo de las energías renovables, en el cual se destacan los incentivos fiscales[31].

La norma establece que se encuentran comprendidas dentro del régimen de promoción aquellas actividades vinculadas al desarrollo de energías renovables en el territorio provincial, incluyendo el desarrollo

---

30 Artículo 10 de la Ley IX-Nº 80.

31 Artículo 7 de la Ley XVII-Nº 95.

tecnológico, la producción de equipos y componentes, la construcción de instalaciones, explotación, transporte y comercialización de energías renovables. Quedan excluidas del régimen de promoción, la electricidad producida por medio de centrales hidroeléctricas, de más de 30MW de capacidad instalada de generación. Recordemos que conforme la enumeración de las energías renovables establecida en la misma ley aclara que las pequeñas centrales hidroeléctricas (PCH), son aquellas instalaciones destinadas a la generación de electricidad a partir de energía hidráulica de hasta 30MW de capacidad instalada total. Asimismo, en el caso de los proyectos de generación cólica de dos megavatios o más de capacidad instalada, será necesario contar con el Permiso de Exploración Eólica, o bien, con la Concesión a la que se refiere el artículo 6 de la Ley.

Los proyectos en trámite (a la fecha de sanción de la Ley) que se encontraban en etapa de desarrollo, en los términos definidos en la norma[32], también podían solicitar acogerse a los incentivos fiscales reconocidos en la ley[33].

Los beneficios impositivos reconocidos en la norma no son adicionales a los eventualmente establecidos por otros regímenes de promoción vigentes y se deben distinguir de acuerdo a la etapa del proyecto, a saber:

1. Etapa de estudio y desarrollo de proyectos: se exime del Impuesto de Sellos, por los actos instrumentados relacionados con los nuevos emprendimientos, durante la etapa de estudio y desarrollo de proyectos. Para acceder a este beneficio, las empresas desarrolladoras deberán inscribir y declarar el proyecto ante la Autoridad de Aplicación. Tal exención, tendrá vigencia por un período de tres años contados desde el acto administrativo que le otorgue los beneficios[34].
2. Etapa de Construcción: se exime del Impuesto de Sellos, por los actos instrumentados relacionados con los nuevos emprendimientos, durante la etapa de Inversión. Para acceder a este beneficio las empresas desarrolladoras deberán presentar la información de

---

32 Artículo 7 de la Ley XVII-Nº 95.

33 Artículo 25 de la Ley XVII-Nº 95.

34 El Decreto 1114/11 aclara que "a los efectos del régimen de promoción, la etapa de Estudio y Desarrollo de proyectos comprende desde la fecha informada en la solicitud inicial de otorgamiento de beneficios, hasta que el titular del proyecto informa que el mismo entra en etapa de Construcción o Inversión, o hasta que se alcanza el plazo máximo de tres años".

avance del proyecto y cumplir con los requerimientos de información que solicite la Autoridad de Aplicación de la Ley. Tal exención, tendrá vigencia por un período de 3 años, contados desde el acto administrativo que le otorgue los beneficios.

3. Etapa de Operación Comercial: se exime en el 100% el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, generado por el desarrollo de las actividades comprendidas en el presente régimen de incentivos, durante los primeros cinco años, contados desde el inicio de la operación comercial. Asimismo, se exime en el 50%, el impuesto sobre los Ingresos Brutos generado por el desarrollo de las actividades comprendidas en el presente régimen de incentivos, a partir del sexto año desde el inicio de la operación comercial y hasta el décimo año inclusive.

Los beneficios mencionados en los puntos a) y b) a las operaciones de compra venta de inmuebles quedan excluidos.

Asimismo, además de contar con los beneficios impositivos mencionados, los emprendimientos beneficiarios gozarán de una estabilidad fiscal en el ámbito provincial, por el término de 15 años a partir de su otorgamiento[35]. A tales efectos, la norma define a la estabilidad fiscal como la imposibilidad de afectar a la actividad con una carga tributaria total mayor a la que se fije para el período de desarrollo y explotación de los proyectos, ello como consecuencia de aumentos en la carga tributaria, cualquiera fuera su denominación en el ámbito provincial o la creación de otros nuevos.

Los proyectos de Energías Renovables que fortalezcan la integración territorial de la Provincia, tiendan a permitir un uso racional y sustentable de la infraestructura disponible en general y de las redes de transporte eléctrico en particular serán priorizados y conforme los beneficios que los proyectos produzcan para el abastecimiento e integración de poblaciones o áreas dispersas, se podrán extender los beneficios fiscales correspondientes a la exención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos del Artículo 7º inciso B.3. al 100% por diez años y/o otorgar garantías o préstamos previstos en el Artículo 9º, destinados a las obras de Transporte[36].

El Decreto 1114/11, reglamentario de la Ley XVII-N° 95, establece quienes pueden acogerse al régimen de promoción (beneficiarios):

---

35 Artículo 8 de la Ley XVII-Nº 95.

36 Artículo 11 de la Ley XVII-Nº 95.

1. Las personas físicas con domicilio legal constituido en la Provincia.
2. Las personas jurídicas y consorcio de empresas, públicas, provinciales o privadas, constituidas o habilitadas para operar en el país, de conformidad con la legislación vigente.

La autoridad de aplicación de la norma la Agencia Provincial de Promoción de Energías Renovables, por lo que es ésta quien otorgara el beneficio correspondiente durante el desarrollo del proyecto[37].

Para el acogimiento del presente régimen, los titulares de un emprendimiento de energías renovables al inicio de la Etapa de Inversión, deberán presentar ante la Autoridad de Aplicación una solicitud con la siguiente información, conforme sea la etapa de desarrollo del proyecto: 1) los antecedentes de la empresa, descripción del proyecto y el plan de inversión; 2) la descripción y estimación de los beneficios impositivos que alcanzarían al proyecto y 3) un plan en el que se detalle, cómo se cumplirán las obligaciones establecidas en la misma ley (art. 7).

3.3. Ley IX-N° 129 de 2013 (Fondo de promoción para el desarrollo económico)

Esta Ley, sancionada en el año 2013, recepta un régimen de promoción para fomentar diversas actividades económicas en la provincia. Los beneficiarios son las personas físicas o jurídicas radicadas o a radicarse en la Provincia del Chubut que cumplimenten las condiciones impuestas en la misma ley[38]. Asimismo, alcanza a inversiones en nuevas y/o ampliaciones de unidades productivas existentes[39].

Las actividades promovidas por la ley se encuentran enumeradas en el artículo 9 entre las cuales se destacan, entre otras actividades, los proyectos medio ambientales y la fabricación de maquinarias, sus partes y piezas para producir energías renovables (eólica, solar, marina, hídrica de pequeñas-centrales y biomasa).

---

37 Artículo 7 de la Ley XVII-Nº 95.

38 Artículos 6 y 7 de la Ley IX-Nº 129.

39 Artículo 8 de la Ley IX-Nº 129.

Por un lado, en el caso de las nuevas inversiones[40], las mismas pueden contar con el otorgamiento de subsidios[41] o incentivos impositivos reconocidos en la ley[42]. Las medidas tributarias establecidas son:

1. Exención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por un período máximo de diez años a partir de la puesta en marcha del nuevo proyecto, mediando el acto administrativo que otorgue el beneficio, conforme a la siguiente escala máxima: durante los primeros cinco años: exención del 100%; el sexto año: exención del 85%; el séptimo año: exención del 70%; el octavo año: exención del 50%; el noveno año: exención del 30% y el décimo año: exención del 10%.
2. Exención del Impuesto de Sellos a favor del titular del proyecto sobre los actos e instrumentos vinculados al nuevo proyecto por un período máximo de 5 años, excluidos aquellos instrumentos relacionados con modificaciones de los estatutos sociales.

Dichos incentivos se computarán a partir de la puesta en marcha del nuevo proyecto, toda vez que el proyecto presentado resulte aprobado por la autoridad de aplicación.

A su vez, la norma reconoce ciertos subsidios mencionados a continuación:

---

40 A los fines de la ley IX- N° 129 las nuevas inversiones son entendidas como la apertura de nuevas unidades económicas, de conformidad con los requisitos que se fijen en la reglamentación, que incorporen mano de obra local en un noventa por ciento (90%) del total del personal, pudiendo la Autoridad de Aplicación determinar mediante Resolución fundada los casos de excepción (art. 8 Ley IX- N° 129).

41 El artículo 11 de la Ley IX- N° 129 sostiene lo siguiente: "Los incentivos que prevé el presente Título son: … 1. Subsidios: 1. Financiamiento del proyecto con subsidio de hasta un cuarenta por ciento (40 %) sobre la tasa de interés vigente para las líneas de Instituciones Bancarias que tengan acuerdo con la Provincia. 2. Subsidio de hasta un veinticinco por ciento (25%) sobre el consumo de gas durante los primeros cinco años de la actividad; a partir del sexto año el monto del subsidio disminuirá gradualmente de acuerdo a los porcentajes que fije la autoridad de aplicación hasta su extinción definitiva al cabo de diez (10) años. El monto del subsidio sin importar el porcentaje que se otorgue de acuerdo a la escala prevista en el párrafo precedente, de ningún modo podrá exceder la cantidad de cincuenta mil (50.000) módulos anuales por empresa. 3. Subsidio sobre el consumo eléctrico con idéntica vigencia y tratamiento previsto en el inciso anterior. 4. Reintegro de las inversiones realizadas por las empresas en obras eléctricas y de gas realizadas para el proyecto de inversión…".

42 Artículo 11 de la Ley IX-Nº 129.

1. Financiamiento del proyecto con subsidio de hasta un cuarenta por 40 % sobre la tasa de interés vigente para las líneas de Instituciones Bancarias que tengan acuerdo con la Provincia.
2. Subsidio de hasta un 25% sobre el consumo de gas durante los primeros cinco años de la actividad; a partir del sexto año el monto del subsidio disminuirá gradualmente de acuerdo a los porcentajes que fije la autoridad de aplicación hasta su extinción definitiva al cabo de 10 años. El monto del subsidio sin importar el porcentaje que se otorgue de acuerdo a la escala prevista en el párrafo precedente, de ningún modo podrá exceder la cantidad de cincuenta mil módulos anuales por empresa.
3. Subsidio sobre el consumo eléctrico con idéntica vigencia y tratamiento previsto en el inciso anterior.
4. Reintegro de las inversiones realizadas por las empresas en obras eléctricas y de gas realizadas para el proyecto de inversión.

Por otro lado, para proyectos de Ampliación e Incentivos[43], el art. 13 reconoce como beneficios promocionales[44]:

1. Exención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por un período máximo de 10 años a partir de la puesta en marcha del nuevo proyecto, mediando el acto administrativo que otorgue el beneficio, conforme a la siguiente escala máxima: durante los primeros cinco años: exención del 100%; el sexto año: exención del 85%; el séptimo año: exención del 70%; el octavo año: exención del 50%; el noveno año: exención del 30% y el décimo año: exención del 10%.
2. Exención del Impuesto de Sellos a favor del titular del proyecto sobre los actos e instrumentos vinculados al nuevo proyecto por un período máximo de 5 años, excluidos aquellos instrumentos relacionados con modificaciones de los estatutos sociales.

---

43 Se entiende por "ampliación de inversión" a aquellas que produzcan un 20% o más de incremento, en por lo menos dos de las siguientes circunstancias: capacidad de producción, cantidad de personal registrado, bienes de capital y exportación (art. 8, Ley IX-Nº 129).

44 Artículo 13 de la Ley IX-Nº 129.

Para este tipo de proyectos, también se regulan ciertos subsidios:

1. Financiamiento del proyecto con subsidio de hasta un 40 % sobre la tasa de interés vigente para las líneas de Instituciones Bancarias que tengan acuerdo con la Provincia.
2. Reintegro de las inversiones realizadas por las empresas en obras eléctricas y de gas realizadas para el proyecto de inversión.
3. Aportes No Reintegrables a la Innovación (ANRI) según lo establecido en el Título VIII de la Ley.

Es importante destacar que la norma establece expresamente que el otorgamiento y aceptación de los beneficios mencionados, implica la renuncia a cualquier otro régimen promocional vigente en la Provincia del Chubut cuyos beneficios se encuentren total o parcialmente contemplados en la ley en análisis, con la excepción de quienes se encuentren adheridos a los beneficios otorgados por la Ley XXIV Nº 41[45], pudiendo encontrarse incluidos dentro de ambos regímenes. De lo expuesto, se advierte que los titulares de emprendimientos relativos al desarrollo de las energías renovables ubicados en la Provincia de Chubut deberán escoger por el régimen de promoción establecido en ésta ley o en la ley XVII-N° 95.

Para que los titulares de las inversiones puedan adherirse a los beneficios reconocidos en la ley deben seguir el procedimiento regulado en la norma y la adjudicación de los mismo se instrumentará mediante Resolución del Ministerio de la Producción o la cartera que a futuro asuma sus incumbencias. Dichos beneficios tendrán vigencia a partir de la fecha que indique el acto administrativo que los otorgue, indicando la fecha de finalización de los mismos[46].

Es importante destacar que la ley en análisis es similar a la Ley IX-N° 80, sin embargo, es posterior y no establece un plazo desde la vigencia de la ley para la presentación de los proyectos.

---

45 La ley XXIV-N° 41 establece un régimen de incentivos fiscales, para todas aquellas personas físicas o jurídicas radicadas o a radicarse en la Provincia del Chubut que realicen nuevas inversiones o ampliaciones de las ya existentes, por las compras o adquisiciones que efectúen a proveedores de bienes, locadores de obras y prestadores de servicios de cualquier naturaleza, acreditando estos últimos, radicación, domicilio fiscal y legal en la Provincia del Chubut.

46 Artículos 20 y 21 de la Ley IX-Nº 129.

3.4. Ley XVII-141 de 2019 (Adhesión a la Ley nacional 27424)

Mediante esta ley se exime de manera genérica del pago de impuestos, tasas y cualquier otra contribución de carácter provincial a los usuarios/generadores de energía eléctrica distribuida generada a partir de fuentes renovables, por la actividad de inyección de energía, así como también a todos los instrumentos que se suscriban en el marco del cumplimiento con la presente ley y la Ley nacional 27424[47].

4. Conclusión

De la legislación provincial descripta en el presente trabajo se advierte el compromiso de la Provincia del Chubut de fomentar el desarrollo de las energías renovables, pese a ser la explotación de hidrocarburos (recursos no renovables) una de las principales actividades económicas de la Provincia. En consecuencia, Chubut regula distintos mecanismos jurídicos para promover la generación y uso de las fuentes renovables de energía, siendo los tributos ambientales y beneficios fiscales una herramienta importante para alentar a las inversiones necesarias que permitan modificar la matriz energética provincial.

La Provincia se adhiere a los regímenes nacionales de promoción de energías renovables, a través de la Ley XVII-Nº 95 (adhesión a la Ley nacional 26190) y la Ley XVII-N° 134 (adhesión a la Ley nacional 27191). A tales fines, las energías renovables son definidas en sentido positivo, haciendo una enumeración ejemplificativa de las mismas, a diferencia de las leyes nacionales mencionadas que definen a las fuentes renovables de energía en sentido negativo, como aquellas no fósiles idóneas para ser aprovechadas de forma sustentable en el corto, mediano y largo plazo mencionando expresamente las distintas fuentes de energía renovables. En este sentido, el concepto que otorga la norma provincial es más amplio.

Mediante las leyes IX-N° 80 y IX-N° 129, Chubut regula el otorgamiento de ciertos beneficios como subsidios y medidas tributarias provinciales para las nuevas inversiones relativas al desarrollo de las energías renovables o la ampliación de las existentes. Sin embargo, en las leyes mencionadas no se busca el fomento de la generación de las energías renovables específicamente sino lograr mayores inversiones en la provincia

---

47 Artículo 2 de la Ley 27424.

referidas a distintas actividades económicas dentro de las cuales se encuentran mencionadas la fabricación de componentes destinados a la generación de energías renovables. Este tipo de actividades sí se encuentran reguladas específicamente mediante la Ley XVII-N° 95 en la cual se establece un régimen de promoción para fomentar específicamente aquellas actividades vinculadas al desarrollo de energías renovables en el territorio provincial, incluyendo el desarrollo tecnológico, la producción de equipos y componentes, la construcción de instalaciones, explotación, transporte y comercialización de energías renovables, salvo la electricidad producida por medio de centrales hidroeléctricas, de más de 30MW de capacidad instalada de generación. Dicha Ley utiliza como instrumento las medidas tributarias ambientales sobre impuestos provinciales como el Impuesto de Sellos, Ingresos Brutos y el otorgamiento de una estabilidad fiscal.

Un punto importante a destacar por la Ley de Energías Renovables es que se exige a todo emprendimiento que solicite gozar de los beneficios fiscales mencionados, respetar los límites ambientales, cuyo fin deberán someterse a una evaluación de impacto ambiental y cumplir con los requerimientos establecidos por las normativas nacionales, provinciales y municipales vigentes, sobre medio ambiente y recursos naturales propendiendo a un desarrollo sustentable.

Asimismo, la Provincia del Chubut exime de manera genérica del pago de impuestos, tasas y cualquier otra contribución de carácter provincial a los usuarios/generadores de energía eléctrica distribuida generada a partir de fuentes renovables (Ley XVII-N° 141).

En definitiva, Chubut contiene dentro de su ordenamiento jurídico el otorgamiento de subsidios y medidas tributarias provinciales que brindan garantías a los inversores de proyectos que promuevan el desarrollo de las energías renovables, tales como la exención del Impuesto de Sellos, Ingresos Brutos, tasas y contribución provincial, como así también el otorgamiento de una estabilidad fiscal por un periodo de quince años.

TRIBUTACIÓN AMBIENTAL Y ENERGÍAS RENOVABLES EN LA PROVINCIA DE CÓRDOBA

Marcos Maximiliano Caceres Falkiewicz[1]

Resumen: La Provincia de Córdoba tuvo un inicio prometedor, cuando a finales del siglo pasado se declaró de interés provincial a la generación de energía mediante fuentes renovables (Ley 8810 de 1999). Pero ese impulso inicial se fue perdiendo con el paso del tiempo, ya que no hubo otra normativa relevante en esta materia hasta el año 2016 (Ley 10397) cuando la Provincia se adhirió a las Leyes nacionales 26190 y 27191. Si bien la Ley 10397 no dispone ninguna cuestión vinculada a las energías renovables o su tributación, su adhesión *in totum,* sin condicionamientos a las dos leyes nacionales más importantes en materia de energías renovables tuvo connotaciones tributarias para la Provincia, ya que implicó aceptar que el acceso y la utilización de las fuentes renovables de energía no estarán gravados o alcanzados por ningún tributo provincial hasta el año 2025. Debemos advertir, que si bien el sistema tributario provincial ha ido acompañando el impulso nacional por regular y alentar la generación y el consumo de energía renovable, la utilización de medidas tributarias ambientales para alcanzar este objetivo, ha quedado diluido por la falta de reglamentación de las leyes provinciales y por la incorporación de beneficios fiscales a través de decretos, lo que a todas luces constituye una violación al principio de legalidad tributaria.

Abstract: *The Province of Cordoba had a promising start when at the end of the last century declared that energy production from renewable*

---

[1] Abogado, por la Universidad Nacional de Córdoba, Argentina (UNC). Especialista en Derecho del Trabajo (UNC- UNL – UCC). Magister en Derecho de la empresa y la contratación, por la Universidad Rovira i Virgili de Tarragona, España (URV). Adscripto en la Cátedra de Derecho Tributario (UNC). Abogado de la Gerencia de Asesoría y Gestión Legal de la Empresa Provincial de Energía de Córdoba (EPEC). Coordinador 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. Correo electrónico: maxicaceresf@gmail.com.

sources was of provincial interest (Law 8810, 1999). Nevertheless, that initial momentum started losing its strength, because there was not any other relevant legislation regarding renewables until the year 2016 (Law 10397) when the Province decided to adhere to the National Laws 26190 and 27191. Although the Law 10397 does not regulate issues concerning renewable energies nor taxation, the in totum adherence without conditioning to the main national renewable energies laws had fiscal connotations for the Province. The adherence means that until the year 2025 the Province cannot impose any levy or tax on the access and use of renewable energy sources. The provincial taxation system has been accompanying the national impulse on regulation and encouraging of renewable energy production and consumption. We should notice, however, that the utilization of environmental taxation measures to achieve this objective became blurred because of the lack of regulation of provincial laws and also due to the creation of fiscal benefits through decrees, which clearly constitutes a violation of the taxation legality principle.

1. Introducción

Nuestra actualidad se encuentra caracterizada por ser esencialmente dinámica, y sufrir permanentes cambios, económicos, sociales, ambientales, culturales, etc. Como consecuencia, todos los procesos se han complejizado y en este marco, se advierte que las actividades antrópicas en su intento por dar respuesta a tales procesos generan problemas ambientales.

Entre tales problemas, destacamos aquellos relacionados con el uso de fuentes energéticas tradicionales, es decir basadas en fuentes no renovables, ya que son una de sus principales causas y dentro de ellas en la generación y el consumo de energía eléctrica[2]. Es por ello que el uso de la energía eléctrica a través de fuentes renovables, se vislumbra como una gran alternativa para la solución de problemas ambientales, sumado la crisis energética que atraviesa Argentina, y la provincia de Córdoba en particular.

La Provincia de Córdoba, se trata de la segunda provincia con mayor número de habitantes de la República Argentina (3.304.825 Hab.)[3], luego de la Provincia de Buenos Aires. En lo que respecta a su clima, pese a su

---

2 Álvarez, M.: "Efectos distributivos de las políticas públicas para la mitigation del cambio climático en América Latina. Una aproximación con un meta-análisis", Naciones Unidas-Cepal-Unión Europea, Santiago de Chile, 2016, pp. 7.

3 Conforme el último censo del año 2010. https://es.wikipedia.org/wiki/Demograf%C3%ADa_de_Argentina.

latitud, el clima de Córdoba, como el de la mayor parte de la provincia, es templado moderado con las cuatro estaciones bien definidas.

En términos generales el clima es pampeano, de inviernos no muy fríos y poco lluviosos. Los veranos son húmedos, con días calurosos y noches frescas. Los vientos del este y del oeste son raros, de corta duración y poca intensidad. Así, en primavera soplan con fuerza creciente principalmente del norte y el noreste a medida que un centro de depresión ciclónica se define en el frente polar; y en el verano frecuentemente se producen tormentas eléctricas e incluso granizo.

La temperatura en la provincia, es en promedio más fresca que en otros sitios del planeta a latitudes semejantes y esto se debe a la altitud y, sobre todo, por ubicarse la provincia en la diagonal eólica de los vientos pamperos, vientos fríos que soplan desde el cuadrante sudoeste, originados en la Antártida. Además, dada la mediterraneidad, las variaciones o amplitudes térmicas son mayores que en la costa atlántica, siendo además menor la precipitación anual, de alrededor de 800 mm/año. Su temperatura media anual ponderada en todo el siglo XX fue de 18 °C. En enero, mes más cálido del verano austral, la máxima media es de 31 °C y la mínima de 17 °C. En julio, mes más frío, las temperaturas medias son de 19 °C de máxima y 4 °C de mínima. Aún en invierno son frecuentes días algo cálidos, debido a la influencia del viento Zonda. Las nevadas son poco frecuentes y los tornados si bien son un evento climático poco común en esta zona del planeta, también se han registrado (año 2003)[4].

En lo atinente a sus poderes de gobierno, el poder legislativo provincial tiene un sistema unicameral y es de su competencia la legislación sobre todos los asuntos no delegados expresamente por la Constitución Nacional al gobierno federal. En tanto, el poder judicial en la provincia, es ejercido por el Tribunal Superior de Justicia, y los jueces tienen cargos fijos a menos que sean destituidos explícitamente. Además, la provincia dispone de varios jueces de paz cuya cantidad es determinada por ley. Por último, el poder ejecutivo provincial es ejercido por un ciudadano con el tratamiento de "Señor Gobernador", así como también por un vicegobernador que preside la legislatura de la provincia y reemplaza al gobernador si éste no pudiera ejercer el cargo, y ambos permanecen en su cargo por un período de cuatro años.

---

4 http://www.cba.gov.ar/provincia/aspectos-generales/flora/.

El objetivo del trabajo pasa por determinar la incidencia de la normativa provincial tributaria a la hora de promover la generación y el uso de las energías renovables. A estos fines, por un lado, se describirá la normativa vigente sobre las energías renovables de la Provincia de Córdoba y, por el otro, se analizarán las medidas tributarias que pueden contribuir a fomentar dichas energías en desmedro de las energías tradicionales.

2. Normativa Ambiental

Antes de analizar la normativa provincial, debemos comenzar por mencionar que la Provincia de Córdoba se alineó a la política pública nacional instaurada por las leyes nacionales 26190, 27191 y 27424, que establecieron un régimen de fomento nacional para el uso de fuentes renovables de energía destinada a la producción de energía eléctrica y un régimen de fomento a la generación distribuida de energía renovable para autoconsumo y eventual inyección a la red eléctrica pública, respectivamente.

2.1. Constitución Provincial

Conforme el principio de supremacía constitucional a nivel local, comenzamos por resaltar aquellos preceptos consagrados en la Constitución de la Provincia de Córdoba (CP), que dan cuenta del compromiso asumido por la provincia en miras de la protección ambiental.

En este sentido, el artículo 11 del mentado cuerpo normativo, establece que el Estado Provincial resguarda el equilibrio ecológico, protege el medio ambiente y preserva los recursos naturales[5]. Asimismo, el artículo 38 al definir los deberes de las personas, incorpora como deber, el de evitar la contaminación ambiental y participar en la defensa ecológica[6]. En idéntico sentido, el artículo 59 al regular el derecho a la salud, reza que "la salud es un bien natural y social que genera en los habitantes de la Provincia el derecho al más completo bienestar psicofísico, espiritual, ambiental y social… el sistema de salud se basa en la universalidad de la cobertura, con acciones integrales de promoción, protección, recuperación y rehabilitación de la

[5] Artículo 11 de la CP.

[6] Artículo 38, inciso 8), de la CP.

salud, e incluye el control de los riesgos biológicos sociales y ambientales de todas las personas, desde su concepción…”[7].

Como se puede apreciar, el cuidado y protección ambiental surge de varios preceptos, sin embargo, es importante destacar los artículos 66 y 68 de la Constitución provincial. El primero, reconoce que “toda persona tiene derecho a gozar de un medio ambiente sano. Este derecho comprende el de vivir en un ambiente físico y social libre de factores nocivos para la salud, a la conservación de los recursos naturales y culturales y a los valores estéticos que permitan asentamientos humanos dignos, y la preservación de la flora y la fauna…el Estado Provincial protege el medio ambiente, preserva los recursos naturales ordenando su uso y explotación, y resguarda el equilibrio del sistema ecológico, sin discriminación de individuos o regiones”[8]. Y el segundo, de suma relevancia para el presente trabajo, contempla la competencia del Estado Provincial para la defensa de los recursos naturales renovables y no renovables, en base a su aprovechamiento racional e integral, preservando el patrimonio arqueológico, paisajístico y la protección del medio ambiente[9].

Con respecto a las leyes de energías renovables y sus medidas tributarias ambientales, se reduce a un breve cúmulo sancionadas en los últimos años, que regulan los aspectos ambientales y tributarios de la generación y consumo de las mentadas energías.

---

7 Artículo 59 de la CP.

8 Artículo 66 de la CP.

9 “El Estado Provincial defiende los recursos naturales renovables y no renovables, en base a su aprovechamiento racional e integral, que preserve el patrimonio arqueológico, paisajístico y la protección del medio ambiente. La tierra es un bien permanente de producción; la ley garantiza su preservación y recuperación, procura evitar la pérdida de fertilidad, la erosión y regula el empleo de las tecnologías de aplicación. Las aguas que sean de dominio público y su aprovechamiento, están sujetas al interés general. El Estado reglamenta su uso racional y adopta las medidas conducentes para evitar su contaminación. El Estado Provincial resguarda la supervivencia y conservación de los bosques, promueve su explotación racional y correcto aprovechamiento, propende al desarrollo y mejora de las especies y a su reposición mediante forestación y la reforestación que salvaguarde la estabilidad ecológica. Los yacimientos de sustancias minerales y fósiles son bienes exclusivos, inalienables e imprescriptibles de la Provincia; su explotación debe ser preservada en beneficio de las generaciones actuales y futuras. El Estado Provincial reconoce la potestad del Gobierno Federal en el dictado de la política minera; fomenta la prospección, exploración y beneficio de las sustancias minerales del territorio, realiza el inventario de sus recursos y dicta leyes de protección de este patrimonio con el objeto de evitar el prematuro agotamiento de su explotación y su utilización irracional” (Art. 68 de la CP).

2.2. Ley 10208 de 2014 (política ambiental provincial)

Se puede vislumbrar que en la Provincia de Córdoba no existe una coordinación entre las políticas fiscales y ambientales para que tengan objetivos complementarios y no contradictorios[10].

Podemos afirmar, que esta falta de coordinación entre las políticas públicas tributarias y ambientales obedece a la razón que se ha privilegiado el crecimiento económico y la función recaudatoria de los tributos, por sobre el cuidado ambiental[11]. Así por ejemplo, se advierte tanto en la implementación de medidas que perjudican el medio ambiente (en especial los subsidios[12]) como incluso en aquellas (tributos y beneficios fiscales ambientales) que si bien tienen cierta vocación ecológica podrían haber sido mejor planteadas.

Pese a lo expuesto, es menester poner de resalto que la Provincia de Córdoba ostenta el marco legal idóneo para solucionarla a través de la Ley 10208 de 2014. La mentada normativa que regula la política ambiental provincial, reconoció expresamente a la Evaluación Ambiental Estratégica como un nuevo instrumento de política y gestión ambiental provincial[13].

Según esta norma, dicha Evaluación se trata de un proceso de incorporación de las consideraciones ambientales del desarrollo sustentable en el proceso de formulación de políticas, programas y planes de carácter normativo general que tienen impacto sobre el ambiente o la sustentabilidad[14].

Asimismo, esta ley en su Capítulo XIV denominado "Medidas de Autogestión, Incentivos y Alicientes Ambientales", establece los criterios de ponderación a los fines de la implementación de los incentivos y alicientes ambientales. En consecuencia, se tendrá en cuenta además del cumplimien-

---

10 Oliva Pérez, N., Rivadeneira *Alava, A., Serrano Mancilla, A. y Martín Carrillo, S.: Impuestos verdes: ¿una herramienta para la política ambiental en Latinoamérica?, Centro de Estudios Fiscales-CEF y Asociación de Economía Ecológica en España-EcoEcoEs y Fundación Friedrich* Ebert-FES-ILDIS, Buenos Aires, 2011, pp. 35.

11 Lanzilotta, B.: *"Impuestos verdes. Viabilidad y posibles impactos en Uruguay",* Santiago de Chile, Naciones Unidas-Cepal, 2015. pp. 17.

12 Los principales subsidios a la energía eléctrica de la Provincia se encuentran regulados a través de la Ley 9121 de 2003, que crea el Programa de Promoción y Desarrollo Industrial de Córdoba. El objeto de este Programa es promover prioritariamente el desarrollo industrial de los Departamentos del Norte y el Oeste de la Provincia de Córdoba y de las economías regionales del resto de la Provincia.

13 Artículo 8, inciso c), de la Ley 10208.

14 Artículo 37 de la Ley 10208.

to normativo ambiental en el desarrollo de las actividades, que se cumplan alguno de los siguientes requisitos: a) Actividades y empresas que hayan reducido la emisión de gases de efecto invernadero; b) Emprendimientos que hayan reducido su huella de carbono; c) Actividades y empresas que hayan implementado acciones en el marco de un sistema de responsabilidad empresaria; d) Actividades y empresas que promuevan la eficiencia energética y el uso de las energías renovables o alternativas; e) Actividades y empresas que promuevan la adaptabilidad a los cambios ambientales (cambio climático en particular); f) Actividades y empresas que propendan a la minimización y gestión integral sustentable de los residuos; g) Actividades o explotaciones agropecuarias que implementen prácticas de uso de suelo sustentables o conservacionistas, y h) toda otra actividad que propenda a reducir los riesgos relevantes para el ambiente[15].

Por lo tanto, sería sumamente positivo que la provincia de Córdoba al momento de dictar una normativa tributaria (tributos y beneficios fiscales) o financiera (subsidios) que pueda tener relevancia ambiental, aproveche y aplique una adecuada Evaluación Ambiental Estratégica, la cual como fuera manifestado anteriormente, ya se encuentra regulada en su propio ordenamiento jurídico. De esta manera, se incorporarían consideraciones ambientales en el proceso de formulación de políticas, programas y planes de carácter tributario y financiero.

3. Régimen Tributario de las Energías Renovables

3.1. Ley 8810 de 1999 (energías renovables- uso racional de la energía)

La primera normativa provincial en la materia, la encontramos en el año 1999. Se trata de la Ley 8810 que declaró de interés provincial la generación de energía mediante fuentes renovables en todo el territorio provincial[16]. Dicha ley, fue de avanzada para su época y su contexto se encuentra signado por la reforma de la Constitución Nacional Argentina (CN) de 1994, la cual entre sus preceptos consagró la protección ambien-

---

15 Artículo 76 de la Ley 10208. Del mismo modo, el artículo 77 establece: "La Autoridad de Aplicación reconocerá las acciones que realizan las personas físicas o jurídicas en el desarrollo de sus actividades tendientes a preservar, proteger, defender o mejorar el ambiente, y establecerá anualmente los incentivos a otorgar".

16 Artículo 1 de la Ley 8810.

tal[17]. Asimismo, a nivel nacional, en 1998 se había dictado la Ley 25019, por la que se declaró de interés nacional la generación de energía eléctrica de origen eólico y solar[18].

Desde el punto de vista teleológico, entre los fines que perseguía la citada norma provincial podemos mencionar, el de reducir las emisiones contaminantes causantes del efecto invernadero, utilización racional y eficiente de los recursos naturales, propender a la disminución del peligro de calentamiento de la tierra y fomentar la inversión en infraestructura y/o modernización de la existente con el fin de contribuir al desarrollo de las regiones menos favorecidas[19].

En consonancia con ello, la Ley consagra beneficios fiscales ambientales. A tal fin, estableció que aquellas inversiones en generación de energías renovables estarían exentas del pago del Impuesto a los Ingresos Brutos (alícuota cero) por el término de diez años y además una estabilidad fiscal por igual término[20]. Sin embargo, se dio un vacío legislativo ya que la Ley no aclaró en qué consistía dicha estabilidad.

Además, la ley propicia la incorporación de los costos de las externalidades al precio de la energía, fomentando para ello la educación sobre el uso racional de la energía y la investigación para generar energía mediante el uso de fuerzas renovables[21].

Sin embargo, pese a la riqueza intelectual de los preceptos consagrados por la ley, quedaron reducidos a un cúmulo de buenas intenciones ya que carecieron de aplicación práctica porque nunca fueron reglamentados.

3.2. Ley 10397 de 2016 (adhesión a la Ley Nacional 26190 y su modificatoria Ley 27191)

Como dijimos al comienzo de este trabajo, la Provincia de Córdoba se adhirió a las leyes nacionales 27191 y 26190, que establecieron el régimen

---

17 Artículos 41 y 43 de la CN.

18 Salassa Boix, R. y Cáceres Falkiewicz, M. M.: "La tributación ambiental como mecanismo para promover la energía solar en Argentina", en Cavalcante, D. L. (dir.) y Caliendo, P. (Coord.), *Políticas públicas, tributacao e energía solar*, Ed. CRV, Curitiba, 2017, pp. 447.

19 Artículo 2 de la Ley 8810.

20 Artículo 5 de la Ley 8810.

21 Artículos 6 y 7 de la Ley 8810.

de fomento nacional para el uso de fuentes renovables de energía destinada a la producción de energía eléctrica.

Nuestra provincia hizo efectiva tal adhesión a través del dictado de la Ley 10397 de 2016 y en ella, se invita a las municipalidades y comunas de la Provincia de Córdoba a adherir a las leyes nacionales, incorporando en sus respectivas legislaciones disposiciones destinadas a promover la producción de energía eléctrica a partir de fuentes renovables de energía y a la adquisición o fabricación de equipamiento que se corresponda con los objetivos del régimen que las mencionadas leyes fomentan[22].

La adhesión provincial al régimen de fomento nacional fue efectuada "*in totum"*, por lo que es conveniente tener presente lo consagrado por las leyes nacionales 26190 y 27191, a las cuales la provincia de Córdoba hace como suyas.

Con respecto a la primera (26190), fue promulgada en el año 2006 y 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 público como así también, la investigación para el desarrollo tecnológico y fabricación de equipos con esa finalidad[23]. Es conveniente señalar que dicha ley, en su artículo 2 estableció como objetivo (no como obligación), lograr una contribución de las fuentes de energía renovables hasta alcanzar el 8% del consumo de energía eléctrica nacional para el 31 de diciembre de 2017.

Conforme la mentada normativa, se entiende por fuentes renovables de energía 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 26093[24].

Para el cumplimiento de los objetivos establecidos por la ley, se fomenta un régimen de inversiones para la construcción de obras nuevas destinadas a la producción de energía eléctrica generada a partir de fuentes de energía renovables. Así, las personas físicas o jurídicas titulares de estar obras, podrán obtener beneficios fiscales en su actividad.

Entre tales beneficios podemos mencionar: en el Impuesto al Valor Agregado (en adelante, IVA), la posibilidad de obtener una devolución anticipada del tributo; para el Impuesto a las Ganancias, se consagra amor-

---

22 Artículo 3 de la Ley 10397.

23 Artículo 1 de la Ley 26190.

24 Artículo 4 de la Ley 26190.

tización acelerada de bienes y obras, trato preferencial para compensar quebrantos, deducción de los intereses de las pérdidas sociales, exención de dividendos – utilidades; y en el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, se dispone una base de imposición reducida y un certificado fiscal para el pago de impuestos nacionales[25]. Sin embargo, no existe referencia alguna a los gravámenes provinciales.

Pese a que la ley otorgaba prioridad a aquellos emprendimientos que favorezcan, cualitativa y cuantitativamente, la creación de empleo y a los que se integren en su totalidad con bienes de capital de origen nacional, menos de una cuarta parte de los proyectos concretó sus obras, lo que fue atribuido, a la restricción al financiamiento externo que atravesó Argentina y la falta de confianza en la capacidad de repago por la mala situación del sector energético nacional[26].

Con respecto a la segunda normativa nacional, Ley 27191 o Ley Guinle[27], es complementaria de la ley 26190, pero debemos señalar algunas cuestiones. En consonancia con ello, dicha ley amplía el concepto de fuentes renovables de energía adoptado por sus antecesoras, y serán renovables aquellas de origen no fósil que sean idóneas para ser aprovechadas de forma sustentable en el corto, mediano y largo plazo, incluyendo también a la energía undimotriz, a las corrientes marinas y a los biocombustibles[28]. Asimismo, se aumenta de 30 a 50 MW el límite para que las centrales hidroeléctricas sean consideradas generadoras de energía renovable[29].

En esta ley, se propone alcanzar el veinte por ciento (20%) del consumo de energía eléctrica nacional, al 31 de diciembre de 2025[30]. En opinión de Ibáñez y Freier, en el nuevo contexto legal dichos objetivos de consumo son obligatorios, por lo que su incumplimiento se encuentra sancionado ya que el Decreto Reglamentario 531/2016 establece que

---

25 Artículo 9 de la Ley 26190.

26 Fernández, C.: "Energías renovables en Argentina: el caso de la energía eólica y sus avances en materia regulatoria", *XVI Jornadas de Epistemología de las Ciencias Económicas*, vol. 8, 2010, Universidad de Buenos Aires.

27 Debido a que la iniciativa fue del ex senador Marcelo Guinle.

28 Artículo 2 de la Ley 27191.

29 Artículo 2, Inciso b), de la Ley 27191.

30 Artículo 5 de la Ley 27191.

la fiscalización del cumplimiento comenzará a realizarse a partir del 31 de diciembre de 2018[31].

Con respecto a los beneficios fiscales instaurados, los sujetos que reúnan los requisitos exigidos para ser beneficiarios del régimen de la Ley 26190, cuyos proyectos de inversión tengan principio efectivo de ejecución entre el 1 de enero de 2018 y el 31 de diciembre de 2025, están incluidos en la nueva etapa y gozarán de los beneficios promocionales previstos en la citada Ley, aunque con diferencias respecto a la devolución del IVA y la amortización acelerada del Impuesto a las Ganancias[32].

También se agrega un beneficio fiscal relacionado con el régimen de importaciones, por cuanto los beneficiarios estarán exentos del pago de los derechos a la importación y de todo otro derecho, impuesto especial, gravamen correlativo o tasa de estadística, por la introducción de bienes de capital, equipos especiales o partes o elementos componentes de dichos bienes, que resulten necesarios para la ejecución del proyecto de inversión. Asimismo, las exenciones o la consolidación de los derechos y gravámenes se extenderán a los repuestos y accesorios nuevos necesarios para garantizar la puesta en marcha y desenvolvimiento de la actividad, como a la importación de bienes de capital, partes, componentes e insumos destinados a la producción de equipamiento de generación eléctrica de fuente renovable y a bienes intermedios en la cadena de valor de fabricación de equipamiento de generación eléctrica de fuente renovable tanto cuando su destino sea la venta dentro del país como la exportación, siempre que se acredite que no existe producción nacional de los bienes a importar[33]. Es dable señalar tales beneficios serán aplicables sólo hasta el 31 de diciembre de 2017[34].

Otro aspecto a destacar, es que esta normativa nacional permite deducir de las pérdidas de una sociedad, los intereses y diferencias de cambio originados por la financiación de un proyecto de inversión en generación de energía de fuentes renovables y otorga un certificado fiscal para el pago de impuestos nacionales[35].

Por otro lado, es conveniente destacar el artículo 7 de la ley bajo análisis que crea el Fondo para el Desarrollo de Energías Renovables (FODER)

---

31 Freier, A. e Ibañez, J.I., *Revista Argumentos*, Centro de Perfeccionamiento Ricardo C. Núñez, núm. 4 julio 2017, pp. 20-45.

32 Artículo 6 de la Ley 27191.

33 Artículo 14 de la Ley 27191.

34 Artículo 16 de la Ley 27191.

35 Freier, A. e Ibañez, J.I., *ob. cit.*, pp. 20-45.

como un fideicomiso de administración y financiero que rige en todo el territorio nacional. Con la creación de este fondo, se persigue aplicar los bienes fideicomitidos al otorgamiento de préstamos, la realización de aportes de capital y adquisición de todo otro instrumento financiero destinado a la ejecución y financiación de proyectos[36].

Cabe poner de resalto, la instauración de un nuevo beneficio fiscal que tiene alcance a las competencias tributarias provinciales. En consecuencia, se consagra que el acceso y la utilización de las fuentes renovables de energía definidas por la ley 26190 no estarán gravados o alcanzados por ningún tipo de tributo específico, canon o regalías, sean nacionales, provinciales, municipales o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, hasta el 31 de diciembre de 2025[37].

Sin embargo, el beneficio mencionado no obsta a la percepción de canon o contraprestación equivalente por el uso de tierras fiscales en las que se instalen los emprendimientos[38].Como dijimos *ut supra*, la Provincia de Córdoba adhirió expresamente al contenido de esta ley, sin realizar ningún tipo de observación, modificación o addenda, por lo que entendemos que tal beneficio queda automáticamente incluido en la normativa provincial.

3.3. Ley 10572 de 2018 (declaración de interés provincial al uso racional y eficiente de la energía)

Posteriormente a la Ley provincial 10397, por la cual se adhirió sin condicionamientos a las leyes nacionales antes mencionadas, la Provincia de Córdoba promulgó la Ley 10572 de 2018, declarando de interés provincial el uso racional y eficiente de la energía con el propósito de fomentar el desarrollo sustentable, mejorar la competitividad de la economía y la calidad de vida de la población y contribuir con el cuidado del medio ambiente a través de la reducción de emisiones de gases de efecto invernadero[39]. La propia ley en su artículo 2, define que el uso racional y eficiente de la energía, son todas las acciones que resulten en una disminución económicamente conveniente de la cantidad de energía necesaria para producir una unidad de producto o para satisfacer los requerimientos energéticos de los

---

36 Artículo 7 de la Ley 27191.

37 Artículo 17 de la Ley 27191.

38 Artículo 17, 2º párrafo, de la Ley 27191.

39 Artículo 1 de la Ley 10572.

servicios, asegurando un igual o superior nivel de calidad de vida y una disminución de los impactos ambientales negativos cuyo alcance abarca la generación, transmisión, distribución y consumo de energía. También se incluye la sustitución total o parcial en el uso final por parte de los usuarios de energía de las fuentes energéticas tradicionales, por fuentes de energía renovables no tradicionales que permitan la diversificación de la matriz energética y la reducción de emisiones de gases contaminantes[40].

Continuado con las definiciones que brinda esta ley provincial, la misma considera como fuente energética tradicional, a la energía producida a partir del uso de combustibles fósiles, de origen nuclear e hidroeléctrico de gran impacto ambiental negativo; en tanto será fuente energética renovables no tradicional, aquella derivada de la energía eólica, la energía solar térmica y fotovoltaica, la energía geotérmica, la reutilización de residuos, las centrales hidroeléctricas (menores a 50MW), las derivadas del uso de biomasa y la cogeneración[41].

Esta normativa provincial, no debe entenderse como contradictoria a las leyes nacionales en energías renovables, sino por el contrario, será complementaria a las mismas.

La Ley promueve la elaboración de un "Plan Provincial de Uso Racional y Eficiente de la Energía (PPUREE)" a los fines de evaluar el estado actual y un escenario tendencioso a quince años. Conforme lo preceptúa el artículo 5, el Plan deberá incluir[42]:

1. la elaboración de mecanismos que garanticen la disponibilidad de información veraz al consumidor en relación al consumo y eficiencia energética;
2. la propiciación de planes de desarrollo, promoción, sensibilización, educación y capacitación en el uso racional y eficiente de la energía;
3. la determinación de mecanismos que aseguren el uso eficiente de energía en las instalaciones de la Administración Pública Provincial y de las entidades públicas en general;
4. la disposición de un plan de incorporación paulatina de productos al sistema de etiquetado que se establezca, así como las normas de

---

40 Artículo 2 de la Ley 10572.

41 Artículo 2 de la Ley 10572.

42 Artículos 4 y 5 de la Ley 10572.

uso racional y eficiente de la energía a requerirse de equipamientos y edificaciones;

5. el establecimiento de objetivos y metas de niveles máximos de consumo específico de energía o estándares mínimos de eficiencia energética de equipamientos y
6. el establecimiento de criterios de ponderación del ahorro de energía estimado para la elaboración de un sistema de Certificados de Ahorro de Energía.

Debemos destacar que esta enumeración no es taxativa y dicha ley se encuentra actualmente sin reglamentación, pese al plazo fijado expresamente para ello[43].

También, podemos advertir que no se consagra ningún tributo ambiental específico ni beneficio fiscal ambiental alguno. Sin embargo, es importante comentar tal normativa porque a través de sus preceptos, se insta al Poder Ejecutivo Provincial a establecer la estructura técnica, económica y financiera necesaria para el desarrollo de las políticas de corto, mediano y largo plazo para un uso racional y eficiente de la energía[44].

Por ello, consideramos que tales medidas tributarias ambientales podrían desprenderse de tal mandato que insta al gobierno provincial a desarrollar una estructura financiera apta para cumplir con los objetivos perseguidos por la norma.

3.4. Ley 10573 de 2018 (declaración de interés provincial de los sistemas de aprovechamiento de energía solar térmica de baja temperatura)

Conforme el desarrollo que estamos efectuando, cabe mencionar la Ley 10573 de 2018. Esta normativa provincial, declara de interés provincial los sistemas de aprovechamiento de energía solar térmica de baja temperatura para el abastecimiento de agua caliente, así como la fabricación e instalación, la investigación y el desarrollo de tecnología, la formación en el uso de la energía solar térmica y toda otra acción que contribuya a la implementación de la energía renovable como fuente de producción de

---

43 Artículo 6 de la Ley 10572: "El Poder Ejecutivo Provincial designará la Autoridad de Aplicación de la presente Ley y la reglamentará en un plazo no mayor a los noventa días contados desde su publicación".

44 Artículo 3 de la Ley 10572.

agua caliente de baja temperatura[45]. Al igual que la ley anterior, ésta norma carece de reglamentación actualmente.

La Ley 10573 consagra expresamente entre sus fines, el de "fomentar la utilización de energías limpias y provenientes de fuentes renovables, disminuir la producción de gases de efecto invernadero y paulatinamente el consumo de energía generada con vectores energéticos no renovables de origen hidrocarburífero y generar condiciones necesarias para que se realicen inversiones privadas y de esta manera, converger en la creación de nuevas fuentes de trabajo"[46].

Por ello, en su artículo 2 se plasma que el objeto de tal legislación, consiste en establecer un marco legal que permita promover el uso de sistemas de captación de energía solar para producir agua caliente de baja temperatura con fines sanitarios y de calefacción de ambientes, ya sea para uso residencial o comercial, como así también para calentamiento o precalentamiento de agua en procesos industriales.

Además, el texto legal consagra obligaciones que deberán ser observadas por los establecimientos públicos o privados, creados o a crearse.

De este modo, tratándose de nuevas construcciones para dependencias o edificios del sector público provincial, sobre todo los inmuebles destinados a centros de atención de la salud, centros deportivos y de esparcimiento, residenciales para la tercera edad y establecimientos educacionales, deben proyectarse y construirse contando con un mínimo del 50% del aporte energético para calentamiento de agua proveniente de sistemas de aprovechamiento de energía solar térmica de baja temperatura. En el caso de inmuebles ya existentes, deben elaborar un cronograma, para adaptarse a los estándares establecidos para las obras en construcción[47].

Con respecto a los edificios privados, todos aquellos planes de vivienda que proyecte, desarrolle y ejecute el gobierno provincial, sea cual fuere su fuente de financiamiento, deben estar dotados de la tecnología y el equipamiento adecuados a los fines de cubrir al menos un 50% del aporte energético para calentamiento de agua proveniente de sistemas de aprovechamiento de energía solar térmica de baja temperatura. Igualmente, la misma obligación rige para los emprendimientos o construcciones que se

---

45 Artículo 1 de la Ley 10573.

46 Artículo 3 de la Ley 10573.

47 Artículos 5 y 6 de la Ley 10573.

desarrollen en el ámbito privado no residencial y se dediquen a las actividades de comercio, servicios públicos y privados e industria[48].

Sin embargo, pueden darse excepciones a través de la reglamentación por razones tales como volumen de consumo de agua, superficie disponible para la instalación de los captadores, porte de los equipos, horas de sombra o utilización de otros mecanismos de generación de energía. Asimismo, se puede acordar la reducción de los porcentajes de aporte energético solar cuando sea técnicamente imposible alcanzar las condiciones que correspondan a la demanda anual de energía necesaria para el calentamiento de agua por energía solar[49].

El legislador con el fin de promover y fomentar una rápida y eficaz implementación de la presente ley, otorga beneficios fiscales relacionados con tributos que recaigan sobre toda vivienda destinada a uso residencial, individuales y de propiedad horizontal, cuando incorporen tecnología y equipamiento tendientes a efectivizar sistemas de aprovechamiento de energía solar térmica de baja temperatura para el calentamiento de agua sanitaria. Se estipula que los alcances y plazos de estos beneficios serán establecidos por vía reglamentaria, por lo cual siempre debemos tener presente el principio constitucional de legalidad tributaria.

Amén de ello, la norma invita a las municipalidades y comunas de la provincia a adherir a la ley provincial, otorgando para ello las exenciones impositivas que le competan y dictando las disposiciones necesarias para la fiscalización de instalaciones a nivel local[50].

En este marco, la normativa regula una fuente energética específica, la energía solar térmica de baja temperatura, y contempla la posibilidad de fijar beneficios tributarios para fomentar su aprovechamiento. Sin embargo, es menester tener en cuenta que al carecer de reglamentación, tales beneficios fiscales pierden toda operatividad, ya que aspectos relevantes para su aplicación práctica, como lo son su alcance y plazos, no fueron establecidos en la ley, dejándolos para su reglamentación.

---

48 Artículos 7 y 8 de la Ley 10573.

49 Artículo 14 de la Ley 10573.

50 Artículo 21 de la Ley 10573.

3.5. Ley 10604 de 2018 (adhesión provincial a la Ley Nacional 27424 Régimen de Fomento a la generación distribuida de energía renovable integrada a la red eléctrica pública)

Otra de las normativas provinciales que debemos incluir en este análisis de la temática, es la Ley 10604 de 2018. A través de la misma, la Provincia de Córdoba se adhiere al Régimen nacional de fomento a la generación distribuida de energía renovable, consagrado por la Ley nacional 27424 de 2017.

Asimismo, la ley provincial antes precitada, invita a las municipalidades y comunas de la provincia a adherirse a tal normativa mediante el dictado de las normas respectivas[51].

Previamente a tratar la Ley provincial 10604, es conveniente repasar los aspectos más importantes del Régimen instituido por la Ley 27424, la cual fue objeto de adhesión.

Así, esta ley nacional fue dictada con el objeto de establecer las condiciones jurídicas y contractuales para la generación de energía eléctrica de origen renovable, para el autoconsumo y eventual inyección de excedentes a la red. A partir de ello, se estableció la obligación de los prestadores del servicio público de distribución de facilitar dicha inyección y asegurar el libre acceso a la red de distribución[52]. Destacamos que el concepto de energías renovables adoptado por la normativa, remite al artículo 2 de la Ley 27191, la cual fue analizada anteriormente.

Todo ello sin perjuicio de las facultades propias de las provincias, ya que es menester recordar que la jurisdicción sobre los servicios de transporte, distribución y comercialización de energía eléctrica en todo el territorio provincial pertenece a la Provincia de Córdoba (artículo 25, Ley 8837).

Conforme a ello, se establecieron como objetivos la eficiencia energética, la reducción de pérdidas en el sistema interconectado, la potencial reducción de costos para el sistema eléctrico en su conjunto, la protección del medio ambiente y el resguardo de los derechos de los usuarios en base a la equidad, la no discriminación y el libre acceso a los servicios e instalaciones de transporte y distribución de electricidad[53]. Tal es así, que se reconoce el derecho a todo usuario de la red de distribución a instalar

---

51 Artículo 4 de la Ley 10604.

52 Artículo 1 de la Ley 27424.

53 Artículo 2 de la Ley 27424.

equipamiento para la generación distribuida de energía eléctrica a partir de fuentes renovables hasta una potencia equivalente a la que éste tiene contratada e incluso tienen la facultad de generar energía eléctrica para autoconsumo a partir de fuentes renovables e inyectar sus excedentes a la red de distribución[54].

Esta normativa no establece ningún tributo, pero sí contempla beneficios para promover la energía eléctrica renovable. Repasaremos sucintamente cada uno de ellos, ya que no son de aplicación al ámbito de nuestra Provincia.

En este orden de ideas, en un primer término, encontramos dos exenciones que benefician a los usuarios-generadores[55] que apuesten al uso fuentes renovables para la generación de energía eléctrica. Estas exenciones se aplican al Impuesto a las Ganancias e IVA[56].

En segundo lugar, se reconoce una serie de incentivos tributarios que no favorecen directamente a los usuarios-generadores, pero benefician fiscalmente al Fondo para la Generación Distribuida de Energías Renovables (FODIS)[57] y al Régimen de fomento para la fabricación nacional de sistemas, equipos e insumos para generación distribuida a partir de fuentes

---

54 Artículos 4 y 5 de la Ley 27424.

55 Son aquellos usuarios del servicio público de distribución que dispongan 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).

56 Se aplicarán 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 bidireccional (Decr. 986/2018).

57 El FODIS se conforma como un fideicomiso de administración y financiero y regirá en todo el territorio de la República Argentina. Este Fondo tendrá por objeto la aplicación de los bienes fideicomitidos al otorgamiento de préstamos, incentivos, garantías, la 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. Se designa al Estado nacional, a través de la autoridad de aplicación, como fiduciante y fideicomisario del Fondo y el banco público seleccionado por el fiduciante como fiduciario. Serán beneficiarias las personas humanas domiciliadas en la República Argentina y las personas jurídicas 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 de la presente. Tanto el FODIS como el fiduciario, en sus operaciones relativas al FODIS, estarán eximidos de todos los impuestos, tasas y contribuciones nacionales existentes y a crearse en el futuro.

renovables (FANSIGED)[58]. Tanto este Fondo como el Régimen fueron creados por la Ley 27424[59] y persiguen incentivar la generación distribuida de energías renovables.

Además, la Ley establece la posibilidad de fijar diversos instrumentos, incentivos y beneficios a fin de promocionar la generación distribuida de energía eléctrica renovable para beneficiar a los usuarios-generadores que acrediten fehacientemente el cumplimiento de los requisitos de la normativa[60]. En relación a los beneficios tributarios se habla de instrumentar certificados de crédito fiscal para ser aplicados al pago de impuestos nacionales[61], cuyo monto total no puede superar el 50% del costo de combustible fósil desplazado durante la vida útil del sistema de generación distribuida[62].

Como dijimos *ut supra,* estos beneficios fiscales no son de aplicación a la Provincia de Córdoba, ya que impactan sobre los tributos nacionales creados o a crearse, en especial el Impuesto a las Ganancias, IVA e Impuestos Internos[63]. De manera que ninguno de ellos se vincula a gravámenes provinciales.

---

58 El FANSIGED fue establecido para las siguientes actividades: investigación, diseño, desarrollo, inversión en bienes de capital, producción, certificación y servicios de instalación para la generación distribuida de energía a partir de fuentes renovables. A efectos de fomentar estas actividades se establecen los siguientes beneficios tributarios: 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 de fuentes renovables, con excepción de automóviles, y c) devolución anticipada del IVA por la adquisición de los bienes para cumplir con los objetivos del régimen.

59 Artículos 16 y 32 de la Ley 27424.

60 Artículo 25 de la Ley 27424.

61 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. Tampoco será aplicable el referido instrumento para cancelar gravámenes con destino exclusivo al financiamiento de fondos con afectación específica, deudas correspondientes al Sistema de Seguridad Social, ni deudas anteriores a su fecha de emisión y, en ningún caso, podrán generar saldos a su favor que den lugar a reintegros o devoluciones por parte del Estado Nacional (art. 28, Anexo I, Decr. 986/2018).

62 Artículo 28 de la Ley 27424. El certificado de crédito fiscal será 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).

63 Artículo 28, 2º párrafo, de la Ley 27424.

En consecuencia, teniendo presente que la provincia adhirió plenamente y sin reservas al contenido de la Ley nacional, ésta no contempla ningún beneficio fiscal aplicable a tributos provinciales, de manera que su mera adhesión en principio, no limita la potestad tributaria de la Provincia de Córdoba.

3.6. Decreto Reglamentario 132/2019 (reglamentación de la Ley 10604 de adhesión a la Ley 27424)

La Ley provincial 10604, a diferencia de las anteriores normas precitadas, cuenta con un reglamento aprobado por el Decreto 132/2019[64], que regula cuestiones relativas a la aplicación del mencionado Régimen nacional en el ámbito provincial.

Adentrándonos en el contenido del Decreto, su Capítulo III está referido a la materia tributaria, ya que se dedica a regular numerosos beneficios fiscales para promover el régimen de fomento establecido por la Ley 27424[65]. Antes de ello, en el Capítulo II, se aclara que la generación de energía eléctrica renovable se considera una actividad de suministro de electricidad[66], sometida al pago del Impuesto a los Ingresos Brutos[67]. Seguidamente nos avocaremos a los diferentes beneficios fiscales que contempla el Capítulo III de este Decreto.

a) Ingresos Brutos

Se exime del pago del Impuesto a los Ingresos Brutos a aquel ingreso que proviene de la actividad de inyección de energía eléctrica distribuida[68], generada a partir de fuentes renovables de energía, por parte de los

---

64 El Decreto incluye un Anexo que forma parte de éste.

65 Se faculta a la Dirección General de Rentas a dictar las normas y/o procedimientos necesarios a fin de instrumentar los beneficios impositivos que se establecen en este Capítulo (art. 12, Decr. 132/2019).

66 Artículo 215, inciso 23), del Código Tributario Provincial, Ley 6006.

67 Artículo 4 del Decreto 132/2019.

68 Este beneficio tiene una vigencia de 5 años, contados a partir de la fecha de conexión a la red de distribución (art. 13, inc. a), Decr. 132/2019).

Usuarios-Generadores[69]. Para ello, la conexión a la Red de Distribución no debe exceder la cantidad de kilovatios que fije la Autoridad de Aplicación[70].

Debemos destacar la salvedad, que cuando los Usuarios-Generadores sean una micro, pequeña o mediana empresa de la Secretaría de Emprendedores o una pequeña y mediana empresa dependiente del Ministerio de Producción de la Nación y cumplimenten los requerimientos legales que se dispongan[71], el beneficio fiscal consiste en una reducción de hasta el 5% en la alícuota que corresponda aplicar[72] en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

b) Impuesto de Sellos

El Decreto establece una exención en el pago del Impuesto de Sellos para los siguientes contratos e instrumentos[73]:

* Contrato de generación eléctrica distribuida.
* Contratos y/o instrumentos celebrados para la adquisición, instalación y emplazamiento de los equipos de generación distribuida homologados.
* Contratos y/o instrumentos celebrados para la adquisición e instalación del equipo de medición bidireccional y la conexión a la red de distribución.
* Contrato y/o instrumento celebrado para la transferencia del contrato de generación eléctrica distribuida y/o cambio de titularidad.

---

69 La reglamentación divide a los Usuarios-Generadores en tres categorías: pequeños, cuando instalen un equipo de generación distribuida cuya potencia no supere los 3KW (art. 4, inc. a, Anexo I, Decr. 132/2019); medianos, cuando la potencia sea entre 3 y 300KW (art. 4, inc. b), Anexo I, Decr. 132/2019) y mayores, cuando esta última sea entre 300kW y 2MW (art. 4, inc. c), Anexo I, Decr. 132/2019).

70 Artículo 6 del Decreto 132/2019. En ningún caso la potencia de acople a la red de los equipos de generación distribuida podrá exceder los 2MW en un mismo punto de suministro (art. 4, Anexo I, Decr. 132/2019).

71 Artículo 7 del Decreto 132/2019. Se faculta al Ministerio de Finanzas y al Ministerio de Servicios Públicos a establecer los parámetros relacionados con la actividad de generación distribuida en porcentajes de reducción de las alícuotas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y una escala de porcentajes de reducción de las alícuotas de este Impuesto para diferentes estratos de usuarios-generadores (art. 8, Decr. 132/2019).

72 Este beneficio también tiene una vigencia de 5 años, contados a partir de la fecha de conexión a la red de distribución (art. 13, inc. a), Decr. 132/2019).

73 Artículo 9 del Decreto 132/2019. Este beneficio tiene una vigencia de 5 años, contados a partir de la entrada en vigencia del presente Decreto (art. 13, inc. b), Decr. 132/2019).

c) Impuesto Inmobiliario

En lo atinente al impuesto inmobiliario, se establece una reducción de hasta el 20% del monto a pagar en dicho impuesto[74] en cada anualidad, cuando éste recaiga sobre el inmueble donde está instalado y funcionando el Equipo de Generación Distribuida[75]. Este beneficio resulta de aplicación y/o extensible aún en los casos que los Usuarios-Generadores sean locatarios y/o tenedores y/o comodatarios y/o poseedores del inmueble donde se encuentre instalado el Equipo de Generación[76].

En la actualidad, la Provincia de Córdoba es una de las cinco jurisdicciones provinciales que han acompañado este régimen nacional para resolver una problemática que abarca a todos los niveles de gobierno. Asimismo, y a diferencia de las normas anteriores, se establece una serie de beneficios fiscales concretos sobre impuestos provinciales.

4. Conclusiones

El objetivo del presente trabajo consistió en describir la normativa vigente sobre las energías renovables en la Provincia de Córdoba y analizar las medidas tributarias que pueden contribuir a fomentar dichas energías en desmedro de las energías tradicionales.

Como corolario del análisis antes expuesto, consideramos conveniente efectuar en la provincia un plan de educación ambiental, publicitando la auténtica finalidad ambiental del tributo y la posibilidad de eludir su pago evitando la realización de la conducta contaminante que se grava. Asimismo, el Estado debe tener en claro y estar convencido que si bien se resignan recursos tributarios con tales medidas tributarias, también implican un gran

---

74 Este beneficio tiene una vigencia de 5 años, contados a partir de del 1 de enero del año siguiente a la fecha de conexión a la Red de Distribución (art. 13, inc. c), Decr. 132/2019).

75 Se faculta al Ministerio de Finanzas y al Ministerio de Servicios Públicos a establecer los parámetros relacionados con la actividad de generación distribuida en porcentajes de reducción de las alícuotas del Impuesto Inmobiliario y una escala de porcentajes de reducción de las alícuotas de este Impuesto para diferentes estratos de usuarios-generadores (art. 11, Decr. 132/2019).

76 Artículo 10 del Decreto 132/2019. Además, es acumulable a los premios estímulos previstos en el "Título IV: Régimen de Beneficios Impositivos" del Libro IV del Decreto Nacional 1205/15 y sus modificatorios.

ahorro de costos, en el sentido de los gastos que demanda al Estado la degradación ambiental[77].

Como advertimos, la Provincia de Córdoba tuvo un inicio prometedor, cuando a finales del siglo pasado se declaró de interés provincial a la generación de energía mediante fuentes renovables (Ley 8810 de 1999). Pero ese impulso inicial se fue diluyendo con el paso del tiempo, ya que no hubo otra normativa relevante en esta materia hasta el año 2016 (Ley 10397) cuando la provincia se adhirió a las Leyes nacionales 26190 y 27191. Si bien la Ley 10397 no dispone ninguna cuestión vinculada a las energías renovables o su tributación, su adhesión *in totum,* sin condicionamientos a las dos leyes nacionales más importantes en materia de energías renovables tuvo connotaciones tributarias para la Provincia, ya que implicó aceptar que el acceso y la utilización de las fuentes renovables de energía no estarán gravados o alcanzados por ningún tributo provincial hasta el año 2025.

Posteriormente, se encuentra la Ley 10572 de 2018 por la que se regula el uso racional y eficiente de la energía, que si bien se trata de una norma que específicamente persigue la promoción de las energías renovables, no contempla ninguna medida tributaria ambiental. Aunque tales medidas podrían desprenderse del precepto que insta al gobierno provincial a desarrollar una estructura financiera apta para alcanzar los objetivos de la norma.

Luego, la Ley 10573 de 2018, contempla el aprovechamiento de la energía solar térmica de baja temperatura. Esta normativa plasma beneficios de manera genérica, dejando para su reglamentación, como la de otros temas importantes, la estipulación de su alcance y plazos. Lamentablemente, la reglamentación aún no fue dictada y sin ella los beneficios fiscales pierden toda operatividad y ventaja.

En este orden de ideas, con la Ley 10604 de 2018 la Provincia de Córdoba se adhirió al Régimen de fomento de generación distribuida de energía renovable (aprobado por la Ley Nacional 27424 de 2017). La provincia adhirió plenamente al contenido de la Ley nacional, pero ésta no contempla ningún beneficio fiscal que pueda aplicarse a tributos provinciales, de manera que su mera adhesión en principio, no limita o condiciona la potestad tributaria de la Provincia de Córdoba.

---

77 Hymel, M.: "The US experiencewithenergy-basedtax incentives: theevidencesupportingtax incentives forrenewableenergy", *Loyola University Chicago LawJournal*, 2006, pp. 43-80.

Finalmente, encontramos el Decreto 132/19 por el cual se reglamenta la Ley 10604, que adhiere al régimen de fomento a la generación distribuida de energía renovable integrada a la red eléctrica pública. Esta Ley y su reglamentación constituyen un paso importante por parte de nuestra provincia al adherir sin condicionantes al Régimen nacional de fomento a la generación distribuida de energía renovable y, a diferencia de las normas anteriores, al establecer beneficios fiscales concretos sobre impuestos provinciales.

El problema de esta normativa, es que los beneficios fueron creados en violación al principio de legalidad consagrado constitucionalmente, amén de ser un principio rector en materia tributaria. En consecuencia, los beneficios provienen de un decreto y no tienen su origen en una ley emanada del poder legislativo.

Por todo lo expuesto, podemos afirmar que si bien el sistema tributario provincial ha ido acompañando el impulso nacional por regular y alentar la generación y el consumo de energía renovable, la utilización de medidas tributarias ambientales para alcanzar este objetivo, ha quedado diluido por la falta de reglamentación de las leyes provinciales y por la incorporación inconstitucional de beneficios fiscales a través de un decreto. Pese a ello, la Provincia de Córdoba se encuentra en un momento inmejorable para plasmar ese interés por la generación y el consumo de las energías renovables, lo que debería hacerse conforme a los principios jurídicos tributarios y constitucionales.

TRIBUTACIÓN AMBIENTAL Y ENERGÍAS RENOVABLES EN LA PROVINCIA DE CORRIENTES

Paloma García Córdoba[1]

Resumen: La Provincia de Corrientes cuenta con amplia normativa ambiental a la hora de regular la generación y el uso de las energías renovables, aunque no ha aprovechado los beneficios que trae aparejada la Tributación Ambiental. Ello es así, ya que si bien se disponen algunos beneficios fiscales, en líneas generales no son suficientes ni apropiados, dado que la normativa delega esta tarea a los municipios o en el poder ejecutivo provincial, violando el principio constitucional de legalidad tributaria, o incluso se otorgan beneficios a una empresa determinada.

Abstract: *The Province of Corrientes has an extensive environmental regulation related to the generation and use of renewable energy, although it has not taken advantage of the benefits of Environmental Taxation. This is so, since although some tax benefits are found, in general they are not specific or appropriates, given that the regulation delegates this task to the municipalities or the Provincial Executive branch, violating the constitutional principle of tax legality, or even they grant benefits to a specific company.*

1. Introducción

La Provincia de Corrientes se ubica al Noreste de la República Argentina, limitando al Oeste y al Norte con el Río Paraná (que hace las veces de

---

[1] Abogada por la Universidad Nacional de Córdoba, Argentina (UNC). Magister en Derecho de la empresa y la contratación por la Universidad Rovira i Virgili de Tarragona, España (URV) y Doctoranda en Derecho por la Universidad Pompeu Fabra de Barcelona, España (UPF). Adscripta a la Cátedra de Derecho Tributario en la Facultad de Derecho (UNC). Miembro 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. Correo electrónico: paloma.garcia@upf.edu.

límite natural con las provincias de Santa Fe, Chaco y Paraguay); al Noreste con Misiones; al Este con el Río Uruguay, que la separa de Brasil y Uruguay, y al Sur con la Provincia de Entre Ríos. La ciudad más poblada es la capital, que lleva su mismo nombre. La Provincia se encuentra dividida en 25 departamentos y cuenta con una población total de 780.780 habitantes[2].

Por un lado, destacamos que el 35% de la superficie provincial está cubierta por las aguas de esteros, lagunas y ríos, por lo que evidentemente cuenta con abundantes recursos hídricos. Las tierras aptas para la producción son aproximadamente el 65% de todo el territorio, destinado a la ganadería ovina y vacuna, el cultivo y procesamiento de cítricos y el cultivo de arroz, que actualmente alcanza una fuerte expansión en función del mercado brasileño. Deben mencionarse también los cultivos industriales más tradicionales como el té, la yerba mate y el tabaco. Por otro lado, Corrientes posee un clima subtropical por lo que se nutre de abundantes precipitaciones, que van disminuyendo de noreste a sudoeste[3].

Asimismo, la Provincia de Corrientes posee áreas con distinto régimen de protección, siendo área protegida de mayor extensión, la Reserva Natural Iberá y, dentro de ésta, el Parque Provincial Iberá.

El objetivo del presente capítulo es presentar en primer lugar las normas básicas en lo que hace a la protección del medioambiente en la Provincia de Corrientes para luego analizar la regulación de las energías renovables y finalmente adentrarnos en lo que aquí vamos a tratar: los beneficios fiscales a las energías renovables.

2. La protección del medioambiente en la Provincia de Corrientes

Previo a tratar la cuestión de la tributación ambiental específica, resulta conveniente describir el contexto regulatorio en el cual se enmarca la normativa que luego comentaremos. En primer lugar, es oportuno revisar la Constitución provincial de Corrientes (CP) y en este punto cabe decir que la misma ha sufrido diversas reformas (1960, 1993 y 2007) desde su creación en el año 1889.

En su Preámbulo, la Provincia se propone, entre otras cuestiones, impulsar el desarrollo sostenido y preservar el ambiente sano. A su vez, el décimo capítulo de la redacción actual (producto de la reforma del año

---

2 http://www.corrientes.com.ar/ (consultado con fecha 17/10/2019).

3 http://www.corrientes.com.ar/ (consultado con fecha 17/10/2019).

2007) se titula "Del Ambiente" y contempla diversos deberes y garantías. Principalmente, se recepta el derecho a gozar de un ambiente sano y equilibrado, el deber de preservarlo para las generaciones presentes y futuras[4], el acceso a la información[5], la educación ambiental[6], el amparo ambiental[7], los lineamientos de la política ambiental provincial[8], la evaluación de impacto ambiental obligatoria para todo emprendimiento susceptible de causar efectos relevantes en el ambiente, así como la gestión integral de los residuos y su utilización productiva[9].

En lo relativo al fomento a la utilización de energías limpias específicamente, la CP se refiere al impulso de la investigación y programas de desarrollo sustentable que incorporen fuentes de energía renovable con la intención de disminuir la explotación de aquellos recursos no renovables[10]. A partir de ello podemos afirmar que Corrientes regula los lineamientos básicos de la protección ambiental en su texto constitucional y, tal como se expondrá, está acompañado de una amplia normativa específicamente referida al medio ambiente.

La regulación ambiental comenzó a desarrollarse tempranamente en comparación con la legislación nacional, ya que en el año 1993 (antes de la reforma de la Constitución Nacional de 1994) la Ley 4731 de Protección Ambiental contempla la figura del amparo ambiental[11]. La mencionada ley declara de interés provincial la preservación, conservación, defensa y el mejoramiento de aquellos ambientes que por sus funciones y características mantienen o contribuyen a mantener la organización ecológica para el desarrollo de condiciones favorables para la salud y el bienestar de la comunidad, así como para la permanencia de la especie humana sobre la tierra en armónica relación con el medio ambiente. Además, la Provincia dictó diversas leyes ambientales, entre las que cabe destacar las leyes 5067 de 1996 (Evaluación de Impacto Ambiental) y 6514 de 2019 (Educación Ambiental).

---

4 Artículo 49 de la CP.
5 Artículo 50 de la CP.
6 Artículo 51 de la CP.
7 Artículo 52 de la CP.
8 Artículo 53 de la CP.
9 Artículo 55 de la CP.
10 Artículo 54 de la CP.
11 Artículo 7 de la Ley 4731.

Por otra parte, cabe comentar que la Provincia prohíbe desde el año 1988[12] la instalación de usinas nucleares, lo que denota de alguna forma que el fomento de las energías más limpias en Corrientes tiene un largo recorrido. En cuanto a la situación actual, vale decir que la principal fuente con la que cuenta la Provincia es la biomasa, a la que también cabe agregarle la energía solar[13]. En concreto, esta provincia cuenta con una enorme cantidad de recursos de la industria forestal y agrícola. Los residuos forestales son de fundamental relevancia y, tal como comentaremos, recientemente se ha comenzado a fomentar la biomasa mediante diversos proyectos.

A nivel institucional, la Provincia de Corrientes cuenta con organismos sumamente especializados como la Dirección de Desarrollo de Energías Renovables perteneciente a la Secretaría de Energía (creada por la Ley 6073 de 2011). También posee organismos para la gestión eficiente de recursos como el denominado Instituto Correntino del Agua y del Ambiente (ICAA), creado el 6 de diciembre del año 2001 por medio del Decreto-Ley 212/01, el cual es la Autoridad de Aplicación en los temas concernientes a recursos hídricos, gestión ambiental, tierras e islas fiscales y minería.

Corrientes no sólo se ha encargado de crear organismos específicos, sino que también ha impulsado, mediante la Ley 5922 de 2009, el Programa de Incentivos a Organizaciones No Gubernamentales de Protección del Medio Ambiente. Su objetivo es fomentar, auspiciar e incentivar las iniciativas tendientes a garantizar políticas de prevención de la contaminación y de conservación y mejora del medio ambiente.

De igual modo, la Provincia ha aunado esfuerzos con el gobierno nacional en distintas oportunidades para fomentar la utilización de energías renovables. Así, mediante el Decreto 183/08, adhiere a los lineamientos del Programa Nacional de Uso Racional y Eficiente de Energía (PRONUREE). Más recientemente, en mayo de 2019, se celebró un Convenio entre la Provincia y el Consejo Federal de Inversiones (CFI) con la finalidad de promover el uso eficiente y racional de la energía y reducir el consumo energético, fomentando el empleo de fuentes renovables que permitan proteger el medio ambiente y mejorar la competitividad de las economías regionales en lo que se ha denominado el Programa de Eficiencia Energética Provincial.

---

12 Ley 4207 de 1988.

13 https://senergia.corrientes.gob.ar/noticia/la-biomasa-y-la-energia-solar-son-los-mejores-recursos-que-tiene-la-provincia (consultado con fecha 01/10/2019).

3. Regulación de las energías renovables

En primer lugar, cabe comentar que la Provincia declaró de interés provincial el uso de fuentes de energías renovables llamada también alternativa, no convencional o no contaminante en el año 2011 mediante la Ley 6085. De igual modo, cuenta con diversa legislación en el mismo sentido que comentaremos directamente al tratar los beneficios fiscales.

También vale la pena mencionar el llamado Programa de Energías Renovables en Mercados Rurales (PERMER), creado a nivel nacional en 1999[14] con el financiamiento del Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento, ya que ha tenido una particular relevancia en el territorio correntino. El objetivo de esta iniciativa es promover el abastecimiento de energía eléctrica a la población rural que habita en las zonas alejadas de los sistemas de distribución de servicio eléctrico, priorizando la utilización de tecnologías de energías renovables, principalmente fotovoltaica y eólica. Este proyecto se orienta más bien a resolver un problema de falta de acceso a la energía por parte de sectores rurales, aunque se prefiere que sea mediante energías renovables.

En lo que respecta a la financiación del PERMER, el 70% de su coste será afrontado por la Secretaría de Energía a través de un préstamo del Banco Mundial y la donación del Fondo para el Medio Ambiente Mundial, el 4% por el Ministerio de Educación para la electrificación de escuelas rurales, el 9% con fondos provinciales (provenientes fundamentalmente del Fondo Nacional de la Energía) y el 17% restante por el sector privado: concesionarios y usuarios[15].

En la primera ronda del PERMER I se instalaron paneles en más de mil viviendas de la Provincia de Corrientes, así como también en algunas escuelas, a los fines de llevar energía a personas que viven en zonas aisladas donde no llega la red y resulta difícil que dispongan de energía convencional. En lo que hace a la segunda ronda del Proyecto, es decir el PERMER II del año 2016 continuó con otra ronda de proyectos, siempre a cargo de la Secretaría de Energía de Corrientes, a través de la Dirección de Energías Renovables.

Lo cierto es que este proyecto tiene gran impacto en lo que hace a las energías renovables de la provincia en cuestión, aunque haya sido impul-

---

14 Mediante el Decreto 1119/99 del Poder Ejecutivo Nacional.

15 https://www.argentina.gob.ar/energia/permer (consultado con fecha 01/10/2019).

sado por el Gobierno Nacional y no cuente con ningún tipo de beneficios fiscales provinciales.

4. Medidas tributarias ambientales a las energías renovables

Si bien las medidas tributarias ambientales comprenden tanto los tributos ambientales, en ese caso para desalentar las energías tradicionales, como los beneficios fiscales ambientales, para fomentar la generación y el uso de las energías renovables, la normativa correntina sólo contempla beneficios fiscales.

4.1. Ley 5470 de 2002 (Promoción de inversiones)

Una de las principales herramientas con la que cuenta la Provincia para fomentar las inversiones en su territorio es el denominado Régimen de promoción de inversiones, que fue instrumentado por la Ley 5470 de 2002 y luego reglamentado por el Decreto 1416/03. Mediante las mencionadas normas se establece un régimen de promoción de inversiones vinculadas a nuevos emprendimientos privados y/o ampliaciones de los existentes y, aunque no se refiere exclusivamente al fomento de inversiones vinculadas a las energías renovables, ha sido utilizado a estos fines por algunas empresas. De hecho, la Ley dispone que los emprendimientos deben referirse a los sectores agropecuarios, agroindustrial, industrial, turístico, recreación y esparcimiento[16] y luego fue ampliado a las actividades de generación de energía eléctrica de origen eólico y solar mediante la Ley 5852, que luego comentaremos.

Uno de los puntos más importantes de este régimen es que ofrece unos atractivos beneficios fiscales para los proyectos que sean elegidos. En este sentido, brinda estabilidad fiscal para las inversiones seleccionadas por un plazo de diez años contados a partir de la fecha de aprobación del proyecto[17]. La propia normativa se encarga también de aclarar que la estabilidad fiscal significa que las inversiones realizadas estarán exentas de incrementos de la carga tributaria total provincial determinada al momento de la presentación del proyecto.

---

16 Artículo 3 de la Ley 5470.

17 Artículo 6 de la Ley 5470.

Se establece que los proyectos de inversión beneficiados podrán gozar de exenciones o reducciones tributarias o sus alícuotas durante un lapso de tiempo determinado, el que no podrá exceder del período de recupero del capital de la inversión realizada y hasta 10 años como máximo[18]. También contiene una exención de impuestos y tasas que gravan la aprobación de estatutos, celebración de contratos sociales, constitución de fideicomisos, reglamentos de gestión y demás instrumentos constitutivos y su inscripción, así como las modificaciones, ampliaciones de capital, emisión de obligaciones o acciones, cuotas partes, certificados de participación y todo título de deuda o capital a que diere lugar la inversión aprobada en el marco del régimen[19].

Igualmente, la Provincia también invita a los municipios a adherirse al régimen y a optar por otorgar exenciones, deducciones o diferimientos del Impuesto Inmobiliario a la superficie efectivamente ocupada por el proyecto y las zonas de impacto que deban ser afectadas, además de las exenciones, deducciones o diferimientos de impuestos, tasas y contribuciones a las actividades comprendidas en el régimen de promoción (quedan excluidas las tasa por servicios y las contribuciones por mejoras)[20].

Por otra parte, recientemente se ha incorporado, mediante Decreto del Poder Ejecutivo, a la empresa llamada Fuentes de Energía Renovables Sociedad Anónima (FRESA SA) al Régimen de la Ley 5470. Dicha empresa ha invertido casi 65 millones de dólares en la Provincia para producir energía eléctrica aprovechando subproductos de las forestoindustrias[21]. La entidad FRESA SA está actualmente a cargo de un proyecto de generación de energía a partir de biomasa forestal con una potencia de 40 megawatt por hora y es uno de los tres emprendimientos de generación de bioenergía a partir del aprovechamiento de lo que desechan las industrias forestales, que se iniciaron en la provincia junto con otras dos empresas[22]. En la actualidad, sólo tres empresas desarro-

---

18 Artículo 9 de la Ley 5470.

19 Artículo 10 de la Ley 5470.

20 Artículo 4 de la Ley 5470.

21 https://itc.corrientes.gob.ar/noticia/industria-que-producira-bioenergia-en-corrientes-goza-de-los-beneficios-del-regimen-de-promocion-de-inversiones (consultado con fecha 15/10/2019).

22 https://itc.corrientes.gob.ar/noticia/industria-que-producira-bioenergia-en-corrientes-goza-de-los-beneficios-del-regimen-de-promocion-de-inversiones (consultado con fecha 15/10/2019).

llan este tipo de actividades vinculadas con recursos que abundan en el territorio provincial, como lo son los desechos forestales, por lo que cabría considerar un fomento específico para este sector.

Si bien esta es una valiosa iniciativa a los fines de atraer inversiones en el territorio provincial, la normativa aquí comentada no distingue las energías renovables por lo que no se fomenta específicamente este punto, sino que más bien se trata de promover las inversiones en el territorio provincial. Resulta oportuno utilizar beneficios fiscales a los fines de impulsar una determinada actividad, aunque en este caso la normativa no contempla específicamente las energías renovables y los beneficios otorgados a una empresa se efectuaron mediante un decreto del Poder Ejecutivo, lo cual resulta poco conveniente a los fines de preservar la manda constitucional del principio de legalidad.

4.2. Ley 5852 de 2008 (Interés provincial de la generación de energía eólica y solar)

Esta ley del año 2008 declara de interés provincial la generación de energía eléctrica de origen eólico y solar. El Ministerio de Obras y Servicios Públicos de la Provincia, a través de la Subsecretaría de Energía, es el organismo que la Ley determina como encargado de la investigación y el uso de energías no convencionales o renovables. Resulta relevante que, mediante esta norma, se incluyen entre las actividades comprendidas en el régimen instituido por la Ley 5470 a la generación de energía eléctrica de origen eólico y solar[23]. Su articulado también aclara que la actividad de generación de energía eléctrica de origen eólico y solar no requiere de autorización previa del Poder Ejecutivo Provincial para su ejercicio.

El único beneficio que brinda la ley es el de estabilidad fiscal, siempre que quien realice la actividad de generación eléctrica eólica y solar vuelque su energía en los mercados mayoristas y/o esté destinada a la prestación de-servicios públicos[24]. Así, el usuario generador gozará de estabilidad fiscal por el término de quince años[25] a partir del dictado de la ley.

---

23 Artículo 3 de la Ley 5852.

24 Artículo 4 de la Ley 5852.

25 Artículo 3 de la Ley 5852.

4.3. Ley 6067 de 2011 (Aprovechamiento y gestión ambiental de recursos energéticos)

Esta norma consagra el régimen legal para el aprovechamiento y la gestión integral de los recursos energéticos, los cuales abarcan la biomasa proveniente de operaciones de poda y de bosques, la cosecha o tala final de bosques cultivados, los rezagos remanentes de la post cosecha y los desechos de la foresto-industria[26]. La intención de la normativa es facilitar de esta manera la adquisición de máquinas y tecnología para la obtención de subproductos biomásicos energéticos.

A los fines de fomentar la utilización de la biomasa, esta norma delega al Ministerio de Hacienda y Finanzas junto con el Ministerio de Producción, Trabajo y Turismo, la facultad de establecer un programa de incentivos y fomentos destinados a los recursos centro energéticos de manera sustentable. Estos incentivos pueden consistir en devoluciones impositivas temporarias de tributos ingresados, de no más de dos ejercicios fiscales, para la radicación en parques industriales de plantas de tratamiento, disposición final y utilización industrial de recursos centro energéticos[27].

Resaltamos aquí la inexactitud de delegar el otorgamiento de beneficios fiscales a organismos pertenecientes al Poder Ejecutivo, debido a los riesgos que ella puede traer aparejada desde la óptica del principio de legalidad tributaria.

4.4. Ley 6085 de 2011 (Interés provincial el uso de energías renovables)

Esta normativa declara de interés provincial el uso de fuentes de energía renovables, también llamadas alternativas, no convencionales o no contaminantes, factible de aprovechamiento en la Provincia de Corrientes y crea la Empresa Pública Provincial Sociedad Anónima (ENCORSA) controlada por la Provincia. Dicha entidad tiene como objeto, entre otras cuestiones, el estudio, la explotación, el transporte, almacenaje, la distribución, producción, comercialización e industrialización de energías alternativas o blandas mediante la aplicación de fuentes renovables o biocombustibles (particularmente la que tenga origen en la producción de caña de azúcar), sus derivados directos e indirectos. Además, la norma le otorga

---

26 Artículo 2 de la Ley 6067.

27 Artículo 8 de la Ley 6067.

a la entidad la posibilidad de prestar servicio público de transporte y distribución de hidrocarburos, pudiendo elaborarlos, procesarlos, refinarlos, comprarlos, venderlos, y cualquier otra actividad industrial y comercial, así como también la generación, trasporte, distribución y comercialización de energía eléctrica y cualquier otra actividad de comercio vinculada con bienes energéticos tanto en el país como en el exterior.

El articulado de esta legislación dispone unos beneficios fiscales que vale la pena comentar. En primer lugar, brinda estabilidad fiscal[28] por el término de quince años (contados a partir de la promulgación de la ley) para toda aquella actividad de generación eléctrica mediante fuentes de energías renovables que vuelque su energía en los mercados mayoristas y/o que esté destinada a la prestación de servicios públicos prevista por esta ley.

Explica la propia Ley que la estabilidad fiscal significa la imposibilidad de afectar el emprendimiento con una carga tributaria total mayor, como consecuencia de aumentos en las contribuciones impositivas y tasas, cualquiera fuera su denominación en el ámbito provincial, o la creación de otras nuevas que las alcancen como sujetos de derecho a los mismos. En este punto, cabe comentar que resulta algo confusa la redacción dado que, en definitiva, la norma sólo brinda el beneficio fiscal a la empresa creada por la misma normativa y resulta algo difícil que otra entidad pueda quedar abarcada por las exigencias legales a los fines de acceder a los mencionados beneficios.

Más allá de esto, también se exime del pago del Impuesto Inmobiliario a los inmuebles o parte de los mismos destinados a la instalación de equipos de transformación de energías renovables en eléctrica y/o térmica de uso industrial, por el término de diez años desde iniciada la actividad y también pueden acceder a este beneficio los establecimientos ya instalados que así lo soliciten[29]. En lo que hace a este beneficio, no se aclara para quiénes está destinado, porque podría ser dirigido a las entidades en los mismos términos que comentamos acerca de la estabilidad fiscal o bien a cualquier tipo de establecimiento.

---

28 Artículo 16 de la Ley 6085.

29 Artículo 18 de la Ley 6085

4.5. Ley 6428 de 2017 (Fomento a la generación distribuida de energía renovable)

Prácticamente en simultáneo con el dictado de la normativa nacional sobre este mismo tema, la Ley 6428 se refiere al Régimen de Fomento a la Generación Distribuida de Energía Renovable Integrada a la Red Eléctrica Pública. La mencionada norma fija las políticas y establece las condiciones jurídicas y contractuales para la generación de energía eléctrica de origen renovable por parte de usuarios de la red de distribución para su autoconsumo, con la posibilidad de inyectar el excedente a la red. Asimismo, se crea un Fondo Fiduciario Público que se conformará como un fideicomiso de administración[30].

En lo que aquí nos interesa, la Autoridad de Aplicación es la encargada de establecer los instrumentos, incentivos y beneficios por plazos determinados a fin de promocionar la generación distribuida de energía eléctrica a partir de fuentes renovables[31]. Resulta positivo que la propia normativa enumere los parámetros relativos a la definición de los incentivos y beneficios que se realizará teniendo en cuenta, entre otros, los siguientes criterios: el costo de la energía generada o inyectada, la potencia instalada, el valor de mercado de los equipamientos, diferenciación por tecnologías, diferencia horaria y/o condiciones regionales[32]. Por otra parte, se contempla que la Autoridad de Aplicación instrumente beneficios promocionales en forma de un precio adicional de incentivo respecto de la energía generada a partir de fuentes renovables, independientemente de la tarifa de inyección. Dichas tarifas de incentivo serán por tiempo limitado y sus valores deberán ajustarse según lo que establezca la reglamentación y las normas complementarias en base a los costos evitados para el sistema eléctrico en su conjunto.

La Ley contempla la posibilidad de que el Poder Ejecutivo Provincial podrá, a través de la Autoridad de Aplicación, establezca un beneficio promocional en forma de certificado fiscal para ser aplicado al pago de impuestos, por un valor a establecer a través de la reglamentación[33].

Para el cumplimiento de su objetivo, el Fondo Fiduciario Público podrá otorgar otros incentivos a la inyección de energía eléctrica ge-

---

30 Artículo 16 de la Ley 6428

31 Artículo 22 de la Ley 6428

32 Artículo 22 de la Ley 6428

33 Artículo 22 de la Ley 6428

nerada por el Usuario-Generador que establezca la Autoridad de Aplicación. Los términos y condiciones de los instrumentos, así como las definiciones de cómo se administrarán y las condiciones de elegibilidad para que los beneficiarios accedan a los mismos, serán determinadas por la Autoridad de Aplicación[34].

Esta normativa no tiene reglamentación, aunque hace poco, la Provincia adhirió a la Ley nacional 27424 sobre generación distribuida través de la Ley 6503, sancionada el 16 de septiembre de 2019. Así, esta ley provincial deroga los artículos 1 al 15 de la Ley 6428[35], teniendo en cuenta que se adhiere con posterioridad al régimen nacional, y con ello a las definiciones y disposiciones allí consagradas.

4.6. Ley 6445 de 2018 (Adhesión a la Ley Nacional 27191)

La Provincia de Corrientes adhirió a la Ley nacional 27191, relativa al Régimen de Fomento Nacional para el uso de Fuentes Renovables de Energía destinada a la producción de Energía Eléctrica, mediante el dictado de la Ley 6445. Su Autoridad de Aplicación es la Secretaria de Energía de la Provincia[36] y se invita a los municipios a dictar la legislación pertinente con la finalidad de promoción de producción de energía eléctrica a partir de fuentes renovables de energía. De forma tal que éstos podrían disponer alguna clase de beneficios fiscales.

Resulta claro que la legislatura correntina no dispuso ningún tipo de beneficio fiscal y la norma simplemente se limitó a adherir al régimen nacional, a invitar a los municipios a adherirse y dejar en manos del Poder Ejecutivo la reglamentación.

4.7. Ley 6496 de 2019 (Interés provincial de la industria para energía renovable)

La Ley 6496 se ocupa de declarar de interés provincial la industria celulósica y papelera, la industria de tableros y pellets y la actividad industrial de biomasa para la generación de energía. De igual modo, se ordena al es-

---

34 Artículo 20 de la Ley 6428.

35 Artículo 2 de la Ley 6503.

36 Artículo 2 de la Ley 6445.

tado provincial la tarea de promover, a través de incentivos y regulaciones, la inversión de origen nacional y extranjera para la instalación de plantas industriales celulósica y papelera, la industria de tableros y pellets, y la actividad industrial de biomasa para la generación de energía[37].

Esta norma aun no posee reglamentación y, de acuerdo a la propia letra de la ley, el Poder ejecutivo provincial podría brindar beneficios fiscales orientados a este tipo de actividades (de ahí que se hable de incentivos y regulaciones). Esta posibilidad encarna un grave riesgo de conculcar el principio de legalidad tributaria.

4.8. Ley 6503 de 2019 (Adhesión a la Ley nacional 27424)

Mediante la Ley 6503 se aprobó adhesión a la Ley nacional 27424 por la que se establece el denominado Régimen de Fomento a la Generación Distribuida de Energía Renovable integrada a la Red Eléctrica Pública. En esta norma se consagran diversos beneficios fiscales a los fines de impulsar la generación distribuida.

De esta manera, se exime del pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos a los ingresos obtenidos por la actividad de inyección a la red de excedentes de energía eléctrica generada en el marco de la Ley 27424[38]. También se exime del pago del Impuesto de Sellos a los instrumentos que se suscriban para el desarrollo de la actividad de generación eléctrica de origen renovable por parte de los usuarios de la red de distribución para su autoconsumo y para la eventual inyección de excedentes a la red, en el marco de la Ley 27424[39]. Por otra parte, se invita expresamente a los municipios a adherir a la Ley y a declarar, en su caso, las exenciones tributarias correspondientes[40]. Esta norma actualmente no está reglamentada.

5. Conclusiones

La Provincia de Corrientes cuenta con amplia normativa ambiental a la hora de regular la generación y el uso de las energías renovables, aunque no

---

37 Artículo 2 de la Ley 6496.

38 Artículo 3 de la Ley 6503.

39 Artículo 4 de la Ley 6503.

40 Artículo 5 de la Ley 6503.

ha aprovechado los beneficios que trae aparejada la Tributación Ambiental. Ello es así, ya que si bien se disponen algunos beneficios fiscales, en líneas generales no son suficientes ni apropiados, dado que la normativa delega esta tarea a los municipios o en el poder ejecutivo provincial, violando el principio constitucional de legalidad tributaria, o incluso se otorgan beneficios a una empresa determinada.

Lo cierto es que Corrientes tiene un enorme potencial para producir energía renovable, especialmente la biomasa, que podría ser impulsada mediante el otorgamiento de beneficios fiscales que actualmente se están utilizando, pero no de manera generalizada. Más allá de esto, resulta positivo que la normativa más reciente haya apostado por la generación distribuida con importantes beneficios fiscales.

Sin embargo, la legislación resulta algo dispersa, muchas veces delegando en los municipios la tarea de incentivar fiscalmente y, tal como hemos comentado, usualmente benefician a empresas determinadas con lo cual no se contemplan beneficios fiscales más generales. De cara al futuro, sería conveniente que la Provincia regule de manera unificada estas cuestiones y que se brinden beneficios de acuerdo a los sectores productivos sin tener que recurrir a empresas estatales.

TRIBUTACIÓN Y ENERGÍAS RENOVABLES EN LA PROVINCIA DE ENTRE RÍOS

Maura Amott[1]

Resumen: La Provincia de Entre Ríos hace uso de los beneficios fiscales ambientales para promover la diversificación de su matriz energética, favoreciendo así la incorporación de fuentes energéticas renovables para reducir la dependencia de combustibles fósiles. Como consecuencia de ello, se produce una reducción de la contaminación que causa la combustión de este tipo de recursos convencionales, disminuyendo el daño al medio ambiente y a la salud del ser humano. En la actualidad, Entre Ríos se encuentra realizando un trabajo mancomunado entre todos los sectores, públicos y privados, en pos de la eficiencia energética demostrando, una vez más, que no se trata de una cuestión a futuro, sino de una realidad instalada hoy en la Provincia.

Abstract: *The Province of Entre Ríos uses the environmental fiscal benefits to promote the diversification of its energy matrix, favoring the incorporation of renewable energy sources to reduce the fossil fuels dependency. As a consequence of this objective, there is a reduction in pollution that causes the combustion of this type of conventional resources, reducing damage to the environment and human health. Currently, Entre Ríos is carrying out joint work between all sectors, public and private, in pursuit of energy efficient, demonstrating once again that it is not a question in the future, but a reality installed today in the Province.*

[1] Abogada, por la Universidad Nacional de Córdoba, Argentina (UNC). Adscripta a la Cátedra Derecho Tributario de la Facultad de Derecho (UNC). Email: maura.amott@gmail.com.

1. Introducción

La Provincia de Entre Ríos se ubica dentro de la región de la Mesopotamia Argentina, conformada por los ríos Uruguay y Paraná. Limita al Sur con la Provincia de Buenos Aires, al Oeste con la Provincia de Santa Fe, al Norte con la Provincia de Corrientes y al Este con la República Oriental del Uruguay. La capital provincial es la Ciudad de Paraná[2].

Su territorio se encuentra rodeado de numerosos ríos y arroyos[3], por lo tanto, los recursos hídricos constituyen una fuente de vital importancia en la Provincia. Sus principales accesos están constituidos por puentes y túneles subfluviales. En total, la Provincia cuenta con 41.790 kilómetros de ríos y arroyos, además de 7.736 cursos de aguas interiores.

La vegetación de la Provincia comprende montes en la zona Centro y Noroeste[4]. En el Delta del Paraná se encuentran los montes Blancos; mientras que en las ciudades de Colón y Concordia crecen palmeras conocidas como Yatay. Los ríos y lagunas disponen de flora acuática como el irupé, el repollito de agua, los camalotes y las achiras.

En la Provincia existen más de 40 áreas naturales protegidas, incluyendo dos parques nacionales, un sitio Ramsar y dos reservas ícticas intangibles[5]. Dentro de los primeros encontramos al "Parque Nacional El Palmar", en el departamento Colón, con una extensión de 8.200ha (creado el 23 de enero de 1966) y el "Parque Nacional Predelta", ubicado en el departamento El Diamante, con 2.458ha (creado el 13 de enero de 1992).

---

2 Artículo 3 de la CP y artículo 123 de la CN.

3 A menudo se la denomina como una provincia de carácter "insular", para reflejar el hecho de que sus límites están dados por ríos o arroyos: al Oeste y Sur, el Río Paraná; al Norte el Guayquiraró, el Mocoretá y los arroyos Basualdo y Tunas, y al Este, el río Uruguay. Desde el límite con Corrientes hasta pocos kilómetros al Norte de Concordia se encuentra el embalse de Salto Grande. Hacia el Sur se halla el Delta del Paraná con terrenos bajos y formación de islas.

4 Formados entre otras especies por el ñandubay, el algarrobo, el espinillo, el chañar, el tala, el molle, el lapacho y el timbó.

5 La Provincia de Entre Ríos cuenta con dos reservas ícticas intangibles, que son áreas fluviales o lacustres en donde está prohibida la pesca y todo acto que perturbe el normal desarrollo del medio ambiente. La reserva íctica intangible Laguna del Pescado, en el departamento Victoria, incluye las vías de comunicación de la laguna con el río Victoria y fue creada por Decreto 424/68. La reserva íctica intangible Zona de Seguridad de la Represa de Salto Grande, en el departamento Concordia, que fue creada por Resolución DG 2592/86.

En relación al Sitio Ramsar[6] destacamos "Palmar Yatay", ubicado en los departamentos Colón y San Salvador, cuya extensión es de 21.450ha.

Entre Ríos está ubicada en un corredor estratégico del Mercosur y de la conexión bioceánica sudamericana. Asimismo, desde el punto de vista histórico, tuvo un destacado papel en la etapa de organización nacional; siendo Territorio Federal de la capital del país[7] durante la presidencia de Justo José de Urquiza.

Al igual que las demás provincias argentinas, Entre Ríos es una provincia autónoma respecto del gobierno nacional en la mayoría de los temas, exceptuando aquellos de naturaleza federal y los que fueran expresamente delegados por la Provincia a la Nación. Esto, está reconocido por el artículo 121 de la Constitución de la Nación Argentina (CN)[8].

La Constitución Provincial (CP) fue aprobada el 2 de abril de 1860, sufriendo varias modificaciones a lo largo de la historia, la última fue en el año 2008. La Constitución vigente establece la existencia de tres poderes: ejecutivo, legislativo y judicial. La última reforma de la CP de 2008 reconoció la autonomía municipal consagrada en la CN de 1994[9]. No olvidemos que, según la CP de 1933, los municipios entrerrianos eran entes autárquicos, pero no autónomos[10].

La Provincia de Entre Ríos se encuentra dividida en departamentos con la finalidad favorecer la descentralización de la administración pro-

---

6 Son humedales que gozan de una gran importancia internacional, ya que agrupan una gran cantidad de especies de aves acuáticas. Los sitios Ramsar nacen con la Convención sobre Humedales, un Tratado intergubernamental, aprobado el día 2 de febrero de 1971 en la ciudad iraní de Ramsar.

7 El Territorio Federal de Entre Ríos o Territorio Federalizado de la Capital, fue constituido el 24 de marzo de 1854 para que su capital, la Ciudad de Paraná sirviera de capital provisional de la Confederación Argentina. Subsistió hasta el 1 de mayo de 1860 cuando fue "desfederalizado" y restablecida la Provincia de Entre Ríos, continuando sin embargo Paraná como capital provisional de la Confederación hasta el 2 de diciembre de 1861. El 12 de diciembre de 1861, el Vicepresidente Juan Esteban Pedernera declaró caduco al gobierno nacional. Bartolomé Mitre asumió provisoriamente la presidencia el 12 de abril de 1862 fijando la capital provisional de la Confederación en Buenos Aires.

8 Artículo 121 de la CN.

9 Artículo 123 de la CN.

10 Artículos 180 a 182 de la CP.

vincial[11]. En cada departamento existen jefaturas de Policía, direcciones departamentales de escuelas y de otros órganos descentralizados. Desde la creación del Departamento San Salvador, la Provincia se encuentra dividida en diecisiete distritos, cuyos nombres en la CP son los siguientes: Colón, Concordia, Diamante, Federación, Federal, Feliciano, Gualeguay, Gualeguaychú, Islas del Ibicuy, La Paz, Nogoyá, Paraná, San Salvador, Tala, Uruguay, Victoria y Villaguay[12].

En sintonía con el objetivo general del libro, la idea de este capítulo consiste en determinar y valorar la normativa de la Provincia de Entre Ríos para promover la generación y el uso de las energías renovables a través de la Tributación Ambiental. A estos fines el capítulo se divide en tres partes que luego darán paso a la conclusión final. En primer lugar, se hará mención a la realidad provincial en materia energética; en segundo lugar, se tratarán las principales fuentes de energía renovable en la Provincia y, finalmente, se resumirá la regulación ambiental y tributaria sobre las energías renovables, haciendo especial hincapié en sus leyes y decretos.

2. Antecedentes normativos en materia de energía eléctrica

Hoy en día, la energía eléctrica constituye un factor crítico y fundamental para el desarrollo, tanto para las sociedades avanzadas como para los países en desarrollo. Se trata de un bien de primera necesidad, pero que a la vez, si es generado y utilizado de manera indiscriminada, puede poner en juego la vida de las personas y el mantenimiento del equilibrio ecológico del planeta.

Es posible hablar en la actualidad de una suerte de "derecho energético", para hacer referencia a aquel que tenemos todas las personas de disponer de la energía que se requiere para cubrir nuestras necesidades básicas. En tal sentido, se debe garantizar a los ciudadanos el derecho de aprovechar las fuentes de energías renovables para luchar contra el cambio climático[13].

---

11 Los municipios tienen las siguientes competencias: g) Protección del ambiente, del equilibrio ecológico y la estética paisajística. Podrán ejercer acciones de protección ambiental más allá de sus límites territoriales, en tanto se estén afectando o puedan afectarse los intereses locales (art. 240, CP).

12 Artículo 2 de la CP.

13 Esta idea surge a partir de la Asamblea Mundial de las Energías Renovables, reunida en Bonn (Alemania) en 2005, la cual finalizó sus sesiones con la adopción de una declaración final titulada "El Derecho Humano a la Energía Renovable".

Siguiendo esta línea de pensamiento, la Provincia de Entre Ríos empezó a tener su propio marco regulatorio en materia energética en el año 1995 con la sanción de la Ley 8916. Sin embargo, con anterioridad a dicho acontecimiento ya habría comenzado a trabajar en su matriz energética, esto es a partir de 1989.

2.1. Ley 8201 de 1989 (Tarifa eléctrica para el deporte)

Constituye el primer antecedente normativo en materia de energía eléctrica en la Provincia. A partir de esta norma se logró fijar una exención del pago de los impuestos por "consumo de energía eléctrica" a las asociaciones civiles (Clubes, Asociaciones y/o Federaciones), que tengan como actividad principal el fomento o práctica del deporte, y posean personería jurídica otorgada por la Provincia de Entre Ríos[14]. Dicha exención también beneficia a los centros deportivos educacionales dependientes de la Administración Municipal, Provincial o Nacional, instalados en la Provincia. A partir de dicha normativa, se crea la "Tarifa eléctrica para el deporte"[15], la cual será fijada en una suma igual al 50% del importe que rija para la tarifa común de usuarios clasificados como residenciales. Dicha ley fue reglamentada por el Decreto 4850/89.

2.2. Ley 8685 de 1992 (Uso y aprovechamiento de la energía solar)

Esta Ley, que fue sancionada en el año 1992, tuvo como principal objetivo declarar de interés provincial el uso y aprovechamiento de la energía solar[16]. Asimismo, faculta al Poder Ejecutivo para promover la instalación de una planta de paneles fotovoltaicos, en el territorio provincial (Ciudad de Diamante), con el objeto de proporcionar energía solar[17], prioritariamente a los servicios policiales, educativos, sanitarios y municipales que hasta

---

14 Artículo 1 de la Ley 8201.

15 Artículo 2 de la Ley 8201.

16 Artículo 1 de la Ley 8685.

17 La denominada "energía solar" es aquella que aprovecha la radiación proveniente del sol convirtiéndola a en calor o electricidad. Existen dos alternativas posibles para transformar la energía solar: la conversión fotovoltaica (energía solar fotovoltaica) y la conversión fototérmica (energía solar térmica). Esta fuente de energía está condicionada por la intensidad de la radiación solar recibida por la tierra y por los ciclos diarios y anuales a los que está sometida; y aunque existen diferencias regionales y estacionales

ese momento carecían de energía convencional; de esta manera se permitió a todos los habitantes de la Provincia acceder a esta fuente energética de una manera más rápida y económica[18].

2.3. Ley 8708 de 1992 (Distribución y transporte de energía eléctrica)

En lo que respecta a la distribución y transporte de la energía eléctrica, el gobierno provincial ha logrado conciliar dicha cuestión a partir de la sanción de esta norma en diciembre 1992. Su texto estableció[19] que la Provincia adhería sin reservas a los principios tarifarios establecidos para transportistas y distribuidores de energía eléctrica[20]. No obstante, se mantuvo la jurisdicción provincial en la materia. Asimismo, a partir de esta ley se determinó que la Empresa Provincial de Energía de Entre Ríos (EPEER) tendría a su cargo la percepción de los importes que el Fondo Compensador de Tarifas le asigne a la Provincia de Entre Ríos, los que se incorporarán al presupuesto de la Empresa[21].

2.4. Ley 8916 de 1995 (Marco regulatorio eléctrico provincial)

Con la sanción de esta norma, cuyos artículos fueron modificados[22] y reglamentados[23] por diversas leyes y decretos, se conforma el marco regulatorio eléctrico provincial. Esta ley tuvo como objetivo central declarar servicio público tanto la distribución, como la generación de energía eléctrica en la Provincia de Entre Ríos. Asimismo, tiene una gran incidencia a nivel provincial, ya que dispone la creación del Ente Provincial Regulador de Energía de Entre Ríos (EPRE)[24]. Dicho organismo a partir de la sanción de la norma en cuestión, goza de autarquía y se le reconoce personería

---

significativas en la Argentina, se recibe una insolación importante y favorable para el uso de energía solar en todo el país.

18 Artículo 2 de la Ley 8685.

19 Artículo 1 de la Ley 8708.

20 Artículos 40 y 41 de la Ley 24065, que regula el régimen legal de Energía Eléctrica Nacional.

21 Artículo 2 de la Ley 8708.

22 Concretamente, las leyes 9289, 9591 y 10153.

23 Concretamente, los decretos 3938/95, 1300/96 y 1413/96.

24 Artículo 46 de la Ley 8916.

jurídica para intervenir tanto en cuestiones públicas como privadas[25]; a su vez, es el encargado de controlar las concesiones otorgadas por el Poder Ejecutivo de la Provincia. Dentro de sus atribuciones, cuenta con facultades propias como dictar su propia normativa y fiscalizar el cumplimiento de las mismas[26]. Posteriormente, el marco regulatorio ha sido modificado por Ley 10153, vigente hasta la actualidad.

2.5. Decreto 7341 de 2003 (Tarifa eléctrica social)

Este Decreto mantiene el Programa de Tarifa Eléctrica Social, destinado a subsidiar consumos para usuarios de escasos recursos (desocupados y asalariados de bajos ingresos), según Decreto 1693/99.

2.6. Decreto 7269 de 2004 (Beneficios impositivos para usuarios industriales)

En esta norma se dispone la imposibilidad de incluir el cobro de tasas municipales, alumbrado público u otros conceptos que graven el consumo de usuarios calificados como "industriales" en la facturación por el suministro de energía eléctrica. Esta limitación tendrá vigencia para todas las facturaciones que emitan las distribuidoras o concesionarias a partir del 1 de enero de 2005. Serán considerados como usuarios "industriales" a aquellos que acrediten tal condición mediante la correspondiente certificación de la Dirección de Promoción Industrial de la Provincia[27].

2.7. Ley 10153 de 2012 (Modifica el marco regulatorio eléctrico de la Ley 8916)

Antes de adentrarnos al contenido de esta norma, cabe mencionar que, con anterioridad a su promulgación, se encontraba vigente la Ley 9289, por medio de la cual ya se habían modificado algunas cuestiones relativas al marco regulatorio de energía de la Provincia (Ley 8916). Sin embargo, la Ley 9289 finalmente fue derogada por la Ley 10153.

---

25 Artículo 47 de la Ley 8916.

26 Artículo 48 de la Ley 8916.

27 Concretamente, los artículos 1, 2, 3 y 4 del Decreto 7269/04.

Esta legislación introdujo nuevas modificaciones a la antigua Ley 8916, la cual sigue vigente en sus partes pertinentes. No obstante, dentro de los cambios más relevantes podemos mencionar el relativo al Fondo Compensador de Tarifa Eléctrica, antiguamente regulado en el artículo 63 de la Ley Marco. Con esta nueva modificación se logró determinar la composición y origen de los fondos, como así también se fijó que el mismo será administrado por la Secretaría de Energía, y se utilizará para otorgar subsidios tarifarios explícitos o compensar tarifas a usuarios finales del sistema de electrificación rural[28].

Seguidamente, se crea el Fondo de Desarrollo Energético de Entre Ríos[29].

En el ámbito de la Gobernación, se crea la Secretaría de Energía y se dispone que será el Poder Ejecutivo quien dicte las misiones y funciones que regirán su funcionamiento, como así también la estructura orgánica de la misma[30].También se crea un Consejo Asesor, que funcionará en el ámbito de la citada Secretaría[31].

2.8. Decreto 4315 de 2016 (Generación distribuida de energías renovables)

Su texto declara de interés provincial la generación distribuida y fomenta la instalación y uso de pequeños generadores de energía eléctrica, a partir de fuentes renovables y sustentables, todo ello, en el marco del régimen nacional dispuesto por la Ley 26190, con las modificaciones de la Ley nacional 27191, y las reglamentaciones del Decreto 531/2016 del Poder Ejecutivo Nacional.[32]

A su vez, designa a la Secretaría de Energía de la Provincia, como autoridad de aplicación para el fomento e instalación de estos pequeños generadores de energía eléctrica[33].

---

28 Artículo 1 de la Ley 10153.

29 Artículo 2 de la Ley 10153.

30 Artículo 3 de la Ley 10153.

31 Artículo 3 de la Ley 10153.

32 Artículo 1 del Decreto 4315/16.

33 Artículo 3 del Decreto 4315/16.

Asimismo, se aprueba como Anexo complementario del decreto, el Reglamento de Condiciones para que los pequeños generadores puedan incorporarse a la red eléctrica de distribución en baja tensión[34].

Dentro del Reglamento de condiciones se define a la figura del Usuario Pequeño- Generador, como el titular de un suministro conectado al servicio público de distribución de Energía eléctrica de la Provincia de Entre Ríos, con potencia contratada inferior a 50kw, y que a su vez sea el titular de un Equipamiento de Generación de Energía con fuente de energía renovable, conectado en paralelo a la red de distribución de baja tensión[35].

Seguidamente, se remarca que las disposiciones del presente decreto serán aplicadas a los Usuarios de categoría tarifaria de pequeña y mediana demanda, que dispongan de Equipamiento de Pequeña Generación con aprovechamiento de fuentes renovables de energía y que a su vez, deseen inyectar su excedente a la red de distribución de baja tensión a través de los diferentes puntos de conexión[36]. A los fines de esta norma, se entenderá por Equipamiento de Pequeña Generación a la instalación de generación de energía eléctrica a través de fuentes renovables como ser: eólica, solar, geotérmica, hidráulica, biomasa, gases de vertederos de plantas de depuración, biogás[37].

Un punto importante a destacar es que, el Pequeño Generador no pierde su condición de usuario del servicio público de distribución de energía eléctrica, y por lo tanto le son aplicables todos los derechos y obligaciones que conforman el marco regulatorio eléctrico provincial[38]. Del mismo modo, las distribuidoras de energía deberán permitir y facilitar al usuario generador, la instalación de los equipamientos de generación de energía a través de fuentes renovables y sustentables.

2.9. Ley 10499 de 2017 (Adhesión a las leyes nacionales 26190 y 27191)

A partir de la sanción de esta Ley, la Provincia de Entre Ríos adhiere sin reservas a las leyes nacionales 26190 de 2006 y 27191 de 2015, por las

---

34 Artículo 2 del Decreto 4315/16.

35 Artículo 1 del Decreto 4315/16.

36 Artículo 2 del Decreto 4315/16.

37 Artículo 3 del Decreto 4315/16.

38 Artículo 6 del Decreto 4315/16.

cuales se regula el Régimen de Fomento Nacional para el uso de Fuentes Renovables de Energía destinada a la Producción de Energía Eléctrica[39]

2.10. Ley 10592 de 2018 (Energía solar y térmica)

La presente Ley viene a reforzar a nivel provincial lo resuelto por la Ley nacional 25019 de 1998, la cual declara de interés nacional la generación de energía de origen eólico y solar en todo el territorio nacional[40].

Por una parte, tiene por objeto la incorporación de manera progresiva y obligatoria de sistemas de captación de energía solar de baja temperatura para la producción de agua caliente sanitaria y/o para la alimentación de sistemas de calefacción. Todo ello como parte integrante de los proyectos de construcción y/o readecuación de edificaciones públicas.[41]

Por otra parte, determina que la incorporación de los sistemas de captación de energía solar debe efectuarse progresivamente, mediante la implementación de fuentes alternativas o renovables en el desarrollo urbano. A dicho fin se deben priorizar: a) los jardines maternales de gestión estatal provincial y centros de atención primaria de salud provinciales; b) los centros de uso deportivo, educativo y social; c) los nuevos planes de viviendas a través de diferentes sistemas de promoción, en el equipamiento comunitario y en las viviendas cuando sea posible y d) las ampliaciones o modificaciones de edificios públicos ya existentes que involucren los sistemas sanitarios[42].

Por tal motivo, se crea el Registro de Empresas dedicadas al diseño, la construcción, instalación y el mantenimiento del equipamiento para captación de energía solar térmica de baja temperatura para la producción de agua caliente sanitaria y para la alimentación de sistemas de calefacción[43].

---

39 Artículo 1 de la Ley 10499.

40 Declara de interés nacional la generación de energía de origen eólico y solar en todo el territorio nacional e introduce por primera vez el incentivo económico como instrumento para promover la generación de estas fuentes renovables que vuelquen su energía en los mercados mayoristas o estén destinados a la prestación de servicio público por un periodo de 15 años. También prevé incentivos fiscales a través de desgravaciones a las inversiones, así como la conformación de un Fondo Fiduciario de Energías Renovables destinado a remunerar las mismas.

41 Artículo 1 de la Ley 10592.

42 Artículo 2 de la Ley 10592.

43 Artículo 4 de la Ley 10592.

2.11. Ley 10638 de 2018 (Soberanía energética)

A partir de la sanción de esta ley la Provincia declara su "soberanía energética". En tal sentido, específicamente determina que los recursos naturales hídricos existentes en el territorio provincial y la energía que se produce como fruto de su explotación, corresponden al dominio originario del Estado entrerriano, todo ello conforme a las previsiones constitucionales del orden nacional y provincial[44].

Seguidamente, puso fin a un conflicto que se venía gestando entre Argentina y Uruguay por el "Complejo hidroeléctrico de Salto Grande". Como consecuencia, se declara que, por razones históricas, jurídicas y económicas, dicho complejo será considerado recurso natural hídrico perteneciente a la Provincia de Entre Ríos, en la parte que le corresponde a la República Argentina en el Convenio y Protocolo Adicional de 1946 firmado entre la República Argentina y la República Oriental del Uruguay[45].

3. Matriz Energética de la Provincia de Entre Ríos

El contenido de este punto se basa en un estudio y diagnóstico de la matriz energética de Entre Ríos para los próximos 20 años realizado en diciembre de 2011, de manera conjunta entre el Gobierno de la Provincia de Entre Ríos, la Secretaría de Energía de la Provincia de Entre Ríos, la Comisión Técnica Mixta de Salto Grande, el Consejo Empresario de Entre Ríos (CEER) y la Unión Industrial de Entre Ríos (UIER).

La demanda provincial de energía eléctrica la constituyen los más de 414.322 usuarios conectados a las redes de distribución, que demandan unos 2.310.159MWh al año. Los departamentos de Paraná, Concordia y Uruguay concentran más del 50% de la demanda. El comercio (18%) y la industria (27%) representan el 45% del consumo total de la Provincia.

Existen dos tipos de prestadores del servicio público que abastecen la demanda de los usuarios: la empresa provincial Energía de Entre Ríos SA (ENERSA) y 22 cooperativas. La primera atiende a usuarios finales que consumen el 64,2% de la energía total de la Provincia y las cooperativas el 27%. El porcentaje que resta está representado por los Grandes Usuarios

---

44 Artículo 1 de la Ley 10638.

45 Artículo 2 de la Ley 10683.

(GU) directos del Mercado Eléctrico Mayorista (MEM), que en total son 33, cuyo consumo se encuentra cerca del 9% del total de la Provincia.

Las prestadoras del servicio público en la Provincia son, fundamentalmente, distribuidoras de energía eléctrica. ENERSA, además de distribuir, compra energía eléctrica en el MEM y la transporta en bloque para sus propios clientes y para los de las cooperativas. Además, la Provincia cuenta con el aprovechamiento hidroeléctrico binacional del Complejo Salto Grande.

El Ente Provincial Regulador de Energía de Entre Ríos (EPRE), creado por Ley 8916 de 1995, es el encargado de regular las actividades de las prestadoras provinciales de energía y proteger los derechos de los usuarios, fijando, entre otras cosas, condiciones mínimas para la calidad de los servicios y estableciendo las tarifas máximas retributivas de los mismos[46].

A su vez, la Provincia recibe fondos sectoriales de la Nación por distintos conceptos: 1) regalías por la producción de Salto Grande, 2) fondos para compensar mayores costos provinciales asociados a la prestación del servicio de distribución de electricidad (Fondo subsidiario para Compensaciones regionales de tarifas a usuarios finales), 3) fondos para el desarrollo de la infraestructura eléctrica de la provincia (Fondo Especial para el Desarrollo Eléctrico del Interior) y 4) fondos excedentes de Salto Grande, provenientes de las diferencias entre el precio que se vende la energía de Salto Grande en el mercado mayorista y los costos de operación y mantenimiento propios de la central hidroeléctrica.

De las proyecciones de la demanda de energía eléctrica en Entre Ríos, contextualizándolas en los escenarios energéticos proyectados por autoridades nacionales para todo el país, se aprecia que entre aproximadamente 8 y 11 años (2022-2025), la demanda de energía en la Provincia se duplicará.

4. Regulación ambiental y tributaria de las energías renovables

Previo a adentrarnos en el desarrollo del presente apartado, no podemos dejar de mencionar cuales son las ventajas que ofrece el uso de las energías renovables. Entre ellas destacamos que: no contaminan; son recursos ilimitados; contribuyen a reducir el efecto invernadero, al disminuir la emisión de toneladas de dióxido de carbono; ofrecen autonomía a las

---

46 Artículos 46 y 47 del Marco regulatorio eléctrico provincial de la Ley 8916.

personas; promueven la creación de empleo; reducen la dependencia hacia otros países para el abastecimiento de energía a la población; los sistemas de captación de energía son de fácil mantenimiento y los costos disminuyen a medida que la tecnología va avanzando, al contrario de lo que sucede con el costo de los combustibles fósiles, los cuales aumentan con el paso del tiempo porque cada vez son más escasos.

Como veremos en este punto, la Provincia de Entre Ríos promueve el uso de fuentes alternativas de energía como son la solar, eólica e hidráulica. En algunos casos, también se acudió a la Biomasa. En el caso de la energía solar, al ser utilizada como fuente generadora de energía, a partir de ella solamente se crea la energía suficiente para el consumo necesario, y en el caso de que no sea suficiente, entonces recién allí podríamos hacer uso de las formas antiguas a través de fuentes convencionales. De esta manera, tanto la generación como el consumo resultan eficientes. Sin embargo, la falta de conocimiento en la materia hace que muchos consideren que las fuentes alternativas no son capaces de cumplir con la demanda de la vida moderna.

4.1. Decreto 4315 de 2016 (Generación distribuida de energías renovables)

De acuerdo a lo mencionado a lo largo de este capítulo, la Provincia de Entre Ríos desde muy temprano ha comenzado a trabajar en el desarrollo de su matriz energética. Tal es así que incluso antes de contar con un marco regulatorio específico en la materia ya había dictado normas aisladas que regulaban diferentes cuestiones relativas al consumo y provisión de energía eléctrica a través de fuentes convencionales (fósiles).

Sin embargo, no sucedió lo mismo con el tratamiento de las fuentes alternativas (renovables) como generadoras de energía eléctrica, las cuales comenzaron a ser desarrolladas y tenidas en cuenta por la Provincia recién a partir del año 2016, con la sanción del Decreto 4315 sobre generación distribuida.

Antes de este acontecimiento, algunos proyectos de ley hacían alusión a la conveniencia del uso de energía solar y eólica como fuentes generadoras de energía, pero nunca habían sido puestos en marcha hasta la sanción del mencionado Decreto, coronándose dicha tarea con la adhesión al Régimen de Fomento Nacional para el uso de Fuentes Renovables de Energía destinada a la Producción de Energía Eléctrica, a través de la Ley 10499, que seguidamente será desarrollada. Recordemos que la generación distribuida implica que los usuarios generen su propia energía (autoconsumo) a

través de fuentes renovables, como la solar o la eólica y, si tienen un excedente, puedan inyectarlo a la red de distribución.

El Decreto 4315 establece que todo usuario de la red de distribución tiene derecho a instalar equipamiento para la generación distribuida de energía eléctrica a partir de fuentes renovables hasta una potencia equivalente a la que éste tiene contratada con el distribuidor para su demanda (50kw)[47]. Asimismo, prevé que todo usuario-generador tiene derecho a generar para "autoconsumo" energía eléctrica a partir de fuentes renovables (energía solar, eólica y biomasa), permitiéndoles inyectar sus excedentes de energía eléctrica a la red de distribución, siempre que reúnan los requisitos técnicos que establezca la reglamentación[48]. En tal sentido, los prestadores de servicio deberán facilitar dicha inyección, asegurando a los usuarios el libre acceso a la red de distribución[49].

El Reglamento de Condiciones[50], aprobado con la sanción del Decreto 4315/16, regula procedimiento el que debe seguir el Usuario – Generador a fin de solicitar autorización ante la autoridad de aplicación pertinente para la instalación de pequeños generadores de Energía eléctrica a partir de fuentes renovables y sustentables[51].

Ahora bien, desde el momento en que el Pequeño Usuario–Generador inyecta su excedente energía eléctrica a la red de distribución, recibirá un crédito en su factura. Dicho crédito será calculado valorizando la energía eléctrica aportada a la red de la Distribuidora, al costo de compra en el Mercado Eléctrico Mayorista. Cuando el usuario posea un crédito a su favor, y que el mismo no sea descontado de su factura, deberá ser imputado y descontado en la o las facturas subsiguientes. En caso de no ser utilizado, el crédito caduca a los 12 meses[52].

Sin embargo, el mencionado decreto y su Reglamento no prevén un beneficio impositivo específico para el usuario generador, sino que únicamente se limita a establecer que será la Autoridad de Aplicación la encargada de otorgar incentivos y/o beneficios para los usuarios generadores, a fin de fomentar este tipo de instalaciones. Los mismos deberán ser acreditados

---

47 Artículo 1 del Reglamento de condiciones Anexo al Decreto 4315/16.

48 Artículo 2 del Reglamento de condiciones Anexo al Decreto 4315/16.

49 Artículo 5 del Reglamento de condiciones Anexo al Decreto 4315/16.

50 Artículo 2 del Reglamento de condiciones Anexo al Decreto 4315/16.

51 Artículo 11 del Reglamento de condiciones Anexo al Decreto 4315/16.

52 Artículo 36 del Reglamento de condiciones Anexo al Decreto 4315/16.

en la facturación, y posteriormente las Distribuidoras, deberán mediante declaración jurada, rendirlos ante la Secretaría de Energía para su posterior restitución, al igual que cualquier otro tipo de subsidio o beneficio[53].

A nivel nacional contamos con una Ley de Generación de Energía Distribuida (27424) del año 2017, aunque la Provincia de Entre Ríos no se encuentra adherida a la misma. Sin embargo, actualmente se están desarrollando diferentes debates parlamentarios a fin de definir su adhesión o no a dicho régimen. Lo cierto es que a nivel provincial se encuentra plenamente vigente el decreto de referencia.

No obstante, la Provincia continúa trabajando a fin de lograr una ley que preserve y priorice los intereses de los entrerrianos, teniendo en cuenta características propias en cuanto a la distribución y a la comercialización de la energía eléctrica. Además, se debe dejar en claro que esta nueva modalidad traerá múltiples beneficios, entre ellos: el usuario podrá generar y administrar su propia energía, acompañado de un financiamiento acorde para acceder a la tecnología necesaria. Como corolario de ello, representará un ahorro sustancial para la economía residencial, comercial e industrial del usuario-generador.

Vemos entonces que la Provincia de antemano ya contaba con un sistema de autoconsumo de energía (Decreto 4315/16), de manera que fue pionera en esta materia, contando con una normativa referida a la generación distribuida casi dos años antes que la Nación. Este avance normativo fue el puntapié inicial para que Entre Ríos comenzara a transitar el camino de las fuentes renovables de energía eléctrica, un camino que hasta el día de hoy se encuentra en constante crecimiento.

4.2. Ley 10499 de 2017 (Adhesión a las leyes nacionales 26190 y 27191)

En el mes de junio de 2017, la legislatura entrerriana sancionó la Ley 10499 por medio de la cual adhirió sin reservas a la Leyes nacionales 26190 y 27191 sobre el "*Régimen de Fomento Nacional para el uso de fuentes renovables de energía destinada a la producción de energía eléctrica"*. A partir de esta adhesión, se declara de interés provincial la generación de energía eléctrica, a través del uso y aprovechamiento de fuentes alternativas de energía.

---

53 Artículo 36 del Reglamento de condiciones Anexo al Decreto 4315/16.

Dentro de los principales objetivos a cumplir, la Provincia se ha propuesto alcanzar una contribución al consumo de energía eléctrica de Entre Ríos, a partir de las fuentes de energías alternativas (renovables), en un 15% de su total para los próximos 15 años, a partir de la entrada en vigencia de la presente Ley[54].

En cumplimiento de ello, se propuso la incorporación de "sistemas de captación de energía solar de baja temperatura"[55] para la producción de agua caliente sanitaria en todos los organismos públicos. De esta forma, la Provincia se propuso llevar adelante el desarrollo de políticas públicas para favorecer el acceso de los ciudadanos a dicha tecnología en todo el territorio entrerriano.

Por su parte, la Ley 10499 estableció que serán beneficiarios[56] del presente régimen aquellas personas físicas y/o jurídicas que sean titulares de centrales o proyectos de instalación de centrales generadoras de energía eléctrica, a partir del uso de fuentes renovables con radicación en el territorio de la Provincia. La producción de energía debe necesariamente estar destinada al MEM y/o la prestación de servicios públicos.

Los beneficiarios recibirán diferentes ventajas tanto impositivas[57], como la exención al pago del Impuesto a los Ingresos Brutos, como financieras, como la prioridad para recibir apoyo de fondos energéticos nacionales[58].

---

54 Artículo 2 de la Ley 10499.

55 Artículo 7 de la Ley 10499. Estos sistemas de captación de energía fueron posteriormente regulados por la Ley 10592 de 2018.

56 La Ley Provincial 10499 toma el artículo 8 de la Ley nacional 26190 para determinar los beneficiarios del régimen de fomento.

57 Los beneficios fiscales ambientales, constituyen una institución propia del Derecho Tributario, cuya finalidad esencial es alentar la realización de conductas proambientales por parte de los contribuyentes. A través de la utilización de esta medida tributaria, se intenta generar un estímulo en los contribuyentes que conlleve a la preservación del medio ambiente, a través de postulados permisivos de ciertas conductas. Cabe remarcar que los beneficios fiscales no son tributos, sino ventajas que se incorporan a éstos. Tales ventajas pueden implicar la anulación, reducción, o en algunos casos el aplazamiento del cumplimiento de una deuda tributaria (Salassa Boix, R., "Fiscalidad ambiental: cuestiones preliminares", en *La protección ambiental a través del Derecho fiscal* (Dir.: Rodolfo Salassa Boix, Coords: Patricia Alderete, Julia Bach) Advocatus y Ciencia, Derecho y Sociedad-UNC, Córdoba, 2015, p. 29).

58 Artículos 12 y 13 de la Ley 10499.

A su vez, dentro de los beneficios tributarios, la normativa determina que no podrán ver afectada en más, la carga tributaria total base para la ejecución del proyecto[59]. En concordancia con la normativa nacional, Entre Ríos determinó que toda actividad de generación eléctrica a partir de fuentes de energía renovables, que vuelque su energía en el mercado mayorista y/o esté destinada a la prestación de servicios públicos, gozará de estabilidad fiscal por el término de 15 años, contados a partir de la promulgación de la Ley[60]. Ante eventuales incumplimientos del emprendimiento se dará lugar a la caída de los beneficios acordados por la presente norma y al reclamo de los tributos dejados de abonar, más sus intereses y actualizaciones.

Se otorga especial prioridad a todos aquellos emprendimientos que favorezcan, cualitativa y cuantitativamente, la creación de empleo para los entrerrianos[61].

La Autoridad de Aplicación (Secretaría de Energía de Entre Ríos)[62] emitirá un certificado con las contribuciones tributarias y tasas aplicables a cada proyecto, vigentes en el orden provincial al momento de la presentación.

4.3. Ley 10592 de 2018 (Energía solar y térmica)

Tras la incorporación de esta norma al ordenamiento interno de la Provincia, ha surgido una nueva iniciativa que tuvo por objeto la promoción y el desarrollo de la "energía solar", en particular la energía solar térmica. Esto fue gracias a la Ley 10592 de 2018 que contiene propuestas orientadas a la promoción de la energía solar como fuente segura, renovable, de tecnología sencilla y probada. De esta manera, se intenta que el Estado provincial sea quien contribuya al desarrollo de capacidades individuales y/o colectivas, a fin de lograr una transferencia de tecnología y alentar la producción de energía local.

Sin perjuicio de todo lo comentado, es innegable la realidad que hoy nos atraviesa y el contexto financiero del Estado, por lo tanto, la Ley 10592 contempla un cambio progresivo, mediante la incorporación obligatoria, pero gradual, de los sistemas de captación de energía solar

---

59 Artículos 12 y 13 de la Ley 10499.

60 Artículo 14 de la Ley 10499.

61 Artículos 15 y 16 de la Ley 10499.

62 Artículo 9 de la Ley 10499.

de baja temperatura, en miras a favorecer la producción de agua caliente en el desarrollo urbano en que intervenga la Provincia. Asimismo, aquellas empresas que estén dedicadas al diseño, construcción, instalación y mantenimiento de estos equipos, deberán inscribirse en un Registro creado por la propia ley, todo ello a los fines de ser titulares de los beneficios impositivos previstos para ellos.

En otras palabras, las empresas inscriptas en el registro, una vez habilitadas, gozarán de los siguientes beneficios fiscales; abonarán gradualmente el Impuesto a los Ingresos Brutos, de la siguiente forma, a saber: el primer año se encontrarán exentos de abonar el importe total del Impuesto, el segundo año abonaran el 50 % del importe que debiera abonar y a partir del tercer año abonaran el 100 % del importe.

4.4. Ley 10638 de 2018 (Soberanía energética)

Continuando con el análisis del trabajo realizado por la Provincia de Entre Ríos en materia de energía eléctrica y recursos renovables, nos resta mencionar que, en diciembre de 2018 se sanciona la Ley 10638, por medio de la cual se declara la "Soberanía energética de la Provincia de Entre Ríos", la misma tuvo en cuenta un factor preponderante y característico de la Provincia, como son sus Recursos Hídricos y la energía hidroeléctrica que se produce con ellos. Si bien esta norma no contempla una medida tributaria en particular, resulta importante mencionarla ya que a partir de su sanción los recursos naturales hídricos existentes en el territorio provincial y la energía que se produce como fruto de su explotación corresponderán al dominio originario del Estado entrerriano conforme las previsiones constitucionales del orden nacional y provincial[63].

A través de la sanción de esta ley se solicitó a la Nación que el Complejo Hidroeléctrico Salto Grande pase al dominio y administración de Entre Ríos, en tanto la Provincia es la dueña originaria de los recursos naturales (el Río Uruguay y su energía)[64]. El principio de "soberanía energética provincial" establece claramente el dominio originario de las provincias de los recursos naturales existentes en sus territorios. Esta nueva ley que la declara, se funda en disposiciones de la CN, en el artículo 124, y de la CP,

---

63 Artículos 121 de la CN y 1, 5 y 85 de la CP.

64 Artículos 124 y 125 de la CN.

en el artículo 85[65], y su principal objetivo es que los entrerrianos "paguen una menor tarifa eléctrica acorde al uso de sus recursos".

Por razones históricas, jurídicas y económicas se encuentra comprendido el Complejo hidroeléctrico de Salto Grande en la parte que le corresponde a la República Argentina en el Convenio y Protocolo Adicional de 1946[66] entre la República Argentina y la República Oriental del Uruguay y demás legislación pertinente.

Finalmente, resta destacar que la "provincialización" del Complejo Hidroeléctrico Salto Grande permitirá que la generación y comercialización de la energía quede a cargo de la Provincia de Entre Ríos como dueña del recurso, pero integrada al régimen general eléctrico nacional.

5. Conclusión

A través del presente capítulo hemos compilado y analizado la normativa vigente en la Provincia de Entre Ríos en materia de energía eléctrica en general y de energía basada en recursos renovables en particular, a los fines de determinar si la generación y el uso de esta última se encuentra promovida por aquélla. A partir de ello, indagamos sobre los beneficios fiscales ambientales que obtendrían aquellos contribuyentes que cumplan con dicha promoción, generación y uso de las fuentes renovables de generación de energía.

De acuerdo al material analizado, podemos advertir que la Provincia tiene muy presente un tema de actualidad como es el cambio climático y la crisis climática global que ello conlleva, los cuales presentan un panorama preocupante. Por lo tanto, ha quedado ampliamente demostrado que ni nuestro país, ni la Provincia de Entre Ríos se encuentran ajenas a este proceso y a sus impactos. Ante esta situación, y siendo plenamente conscientes

---

65 "Los recursos naturales existentes en el territorio provincial corresponden al dominio originario del Estado entrerriano, que ejerce el control y potestad para su aprovechamiento, preservación, conservación y defensa. Las leyes que establezcan su disposición deben asegurar su uso racional y sustentable y atender las necesidades locales. La Provincia reivindica su derecho a obtener compensaciones del Estado nacional por los ingresos que éste obtenga, directa o indirectamente, por el uso y aprovechamiento de sus recursos naturales…" (art. 85, CP).

66 Convenio relativo al aprovechamiento de los rápidos del Río Uruguay en la Zona del Salto Grande, firmado el 30 de diciembre de 1946, el cual entró en vigencia con el Protocolo Adicional de 28 de enero de 1947.

de que tanto el contexto regional, nacional y provincial se encuentran en crisis respecto a la generación y costo de las fuentes de energía convencionales (con un impacto ambiental negativo), resulta necesaria la implementación de políticas que reviertan el actual estado de situación.

Se debe priorizar entre otras cosas, la reducción de emisión de gases de efecto invernadero provenientes de las fuentes de energía convencionales (combustible fósil), facilitando de esta manera el acceso a la energía a sectores marginados, y aumentar la generación de energía a través de las fuentes renovables.

Ahora bien, como lo venimos sosteniendo, la Provincia de Entre Ríos otorga beneficios fiscales ambientales a fin de promover y fomentar el uso de las fuentes alternativas de energía. Tal es así que, podemos encontrar, en primer lugar, la Ley 10499 de 2017 por medio de la cual adhiere sin reservas al *Régimen de Fomento Nacional (leyes nacionales 26190 y 27191)* y, en segundo lugar, la Ley 10592 de 2018, que procura incorporar de manera progresiva sistemas de captación de energía solar de baja temperatura para la producción de agua caliente y/o alimentación de sistemas de calefacción.

En el primer caso, se prevén beneficios fiscales ambientales como ser la exención al pago del Impuesto a los Ingresos Brutos. También determina que los beneficiarios del presente régimen no podrán ver afectada en más la carga tributaria total base para la ejecución del proyecto. Asimismo, se concederá una estabilidad fiscal por el término de 15 años a toda actividad de generación eléctrica a partir de fuentes de energía renovables que, a su vez, vuelque la energía en el mercado mayorista y/o esté destinada a la prestación de servicios públicos.

En el segundo caso, dentro de los beneficios fiscales contenidos en la Ley 10592, vemos que los contribuyentes tienen posibilidad de efectuar el pago de manera gradual del Impuesto a los Ingresos Brutos.

Se puede concluir que la Provincia de Entre Ríos promueve y fomenta el uso de fuentes renovables de energía, cuya rentabilidad resulta sumamente positiva, sobre todo en el caso de la energía solar, eólica y biomasa (más utilizadas en la Provincia). Esto redunda en una reducción de los costos fijos del Estado Provincial y una sensible mejora en la calidad de vida de los ciudadanos entrerrianos, dando por cumplido lo dispuesto por la propia CP.[67].

---

[67] "Todos los habitantes gozan del derecho a vivir en un ambiente sano y equilibrado, apto para el desarrollo humano, donde las actividades sean compatibles con el desarro-

Persiguiendo estos objetivos, actualmente la Provincia de Entre Ríos trabaja de manera mancomunada entre todos los sectores públicos y privados para llevar a cambio un "Plan Energético a 10 años", en pos de la eficiencia energética. Dentro de este plan encontramos propuestas como "Mi casa Solar, Mi ciudad LED, Mi hogar Seguro, Escuelas rurales termosolares, Educación verde y EcoRutas". Este proyecto fue impulsado por ENERSA y trabaja en conjunto con la Secretaría de Energía de Entre Ríos.

llo sustentable, para mejorar la calidad de vida y satisfacer las necesidades presentes, sin comprometer la de las generaciones futuras. Tienen el deber de preservarlo y mejorarlo, como patrimonio común" (art. 22, CP).

TRIBUTACIÓN AMBIENTAL Y ENERGÍAS RENOVABLES EN LA PROVINCIA DE FORMOSA

Maura Amott[1]

Resumen: La Provincia de Formosa hace frente a la crisis energética a través del incentivo al uso de Energías de Fuentes Renovables. Si bien es escasa la normativa actualmente vigente en la provincia en esta materia, no son pocos los proyectos de leyes que se están tratando a fin de lograr una mayor conciencia a nivel social, respecto a la problemática ambiental. De manera que, si bien se ha dado un gran impulso y coordinación con la normativa nacional, aún queda un largo camino por recorrer. Para ello, es necesario que la Provincia de Formosa haga efectiva la actividad legislativa y proceda a la aplicación práctica de las medidas adoptadas.

Abstract: *The Province of Formosa faces the energy crisis through the incentive to use Renewable Energy. Although the regulations currently in force in the province in this area are scarce, there are many bills that are being treated to achieve greater social awareness regarding environmental problems. So, although there has been great momentum and coordination with national regulations, there is still a long way to go. For this, it is necessary that the Province of Formosa make effective the legislative activity and proceed to the practical application of the measures adopted.*

1. Introducción

La Provincia de Formosa nació como resultado del proceso de ocupación del espacio chaqueño que se inició con posterioridad a la guerra de la Triple Alianza (1865-1870) que enfrentó al Paraguay con Argentina, Uruguay y Brasil. Al producirse el veredicto arbitral,[2] que

---

[1] Abogada, por la Universidad Nacional de Córdoba, Argentina (UNC) y adscripta de la asignatura Derecho tributario en la Carrera de grado en Abogacía de la UNC.

[2] Para definir la delimitación entre el territorio argentino y el Paraguayo, se designó como intermediario para dar un veredicto arbitral de la misma, al presidente estadou-

estableció al río Pilcomayo como límite definitivo entre la República Argentina y la República del Paraguay, la Villa Occidental (hoy Villa Hayes[3]) primitiva capital del Chaco Argentino, debió trasladarse al entonces denominado Chaco Central.

El traslado, fue encomendado por el gobernador del Territorio Nacional del Gran Chaco, Lucio V. Mansilla, al mayor Luis Jorge Fontana, y llevaba una sugerencia explícita sobre el lugar en que debía instalarse la nueva capital del Chaco argentino; aquel punto sería el "conocido desde el tiempo de los españoles con el nombre de Punta Hermosa o Formosa", acuñándose el último término como denominación definitiva. La fundación del pueblo se concretó el 8 de abril de 1879.

Corría el año 1884 cuando el territorio de Formosa fue separado del territorio chaqueño, constituyéndose como una gobernación autónoma y federal, con su capital en la ciudad homónima. Ese mismo año, se dicta la Ley 1532 conocida como la ley de Territorios Nacionales. Por ella se crean tres jurisdicciones federales en el Norte y seis en el Sur.

En el Norte se crean los territorios nacionales del Chaco, Formosa y Misiones y en el sur La Pampa, Santa Cruz, Neuquén, Río Negro, Chubut y Tierra del Fuego.Durante la gestión del general Juan Domingo Perón, el 15 de junio de 1955 por Ley 14408 (Provincialización de Territorios Nacionales), estas nuevas jurisdicciones se convierten en provincias.

Sin embargo, por injerencias políticas, la Provincia de Formosa recién sancionó su Constitución el 30 de noviembre de 1957 y su primer gobierno constitucional en 1958. Seguidamente, la Constitución de la Provincia (CP) fue reformada en dos oportunidades, en 1991 y en el año 2003. La ciudad capital de la Provincia es Formosa[4]; le siguen en importancia Clorinda y Pirané.

Con respecto a su organización política, el Estado Provincial adopta como forma de gobierno el sistema representativo, republicano, democrático-participativo y social[5]. El poder ejecutivo es ejercido por un gobernador, electo por un período de 4 años, y que puede ser reelegido indefinidamente,

---

nidense Rutherford Hayes quien falló en favor de nuestro país vecino en la disputa por el territorio hasta entonces conocido como Villa Occidental, capital del Gran Chaco, y que luego pasa a tener el nombre de Villa Hayes

3 Villa Hayes es una ciudad paraguaya, capital del Departamento de Presidente Hayes, conocida como "La Puerta del Chaco Paraguayo"

4 Artículo3 de la CP.

5 Artículo 1 de la CP.

según la reforma constitucional de 2003; el poder legislativo corresponde a una Legislatura unicameral, y el poder judicial es ejercido por la Corte Suprema de Justicia Provincial. Administrativamente, se divide en 9 departamentos: Formosa, Lahisí, Pilcomayo, Pilagás, Pirané, Patiño, Bermejo, Ramón Lista y Matacos. Tiene una superficie de 72.066 km^2.

La principal actividad productiva de la Provincia de Formosa es el cultivo de algodón, que da lugar también al proceso del desmontado. En los últimos años ha cobrado significativa importancia el cultivo del arroz, que es exportado principalmente a Brasil. Otros productos importantes dentro de su agricultura son banana, sorgo y cítricos.

La ganadería bovina es otro de los rubros que adquirió desarrollo, y se caracterizan por la exportación de reses al Paraguay. No obstante, en la actualidad está adquiriendo significativa importancia la actividad hortícola de primicia.

En los últimos años, en la Provincia de Formosa, ha comenzado también a cobrar relevancia, la extracción de petróleo y el incremento de la producción de energía hidroeléctrica a través de centrales planificadas, pero aún sin construir en las localidades de El Colorado, Pirané, Ibarreta, Estanislao del Campo, Pozo del Tigre y Las Lomitas. La explotación forestal, dedicada a producir durmientes y tirantes, también es de gran importancia dentro de la economía provincial.

Teniendo en cuenta el objetivo general del libro, la idea de este capítulo consiste en determinar y valorar la normativa de la Provincia de Formosa para promover la generación y el uso de las energías renovables a través de la Tributación Ambiental.

A estos fines el capítulo se divide en tres partes que luego darán paso a la conclusión final. En primer lugar, se hará mención a la realidad provincial en materia energética; en segundo lugar, se tratarán las principales fuentes de energía renovable en la provincia y, finalmente, se resumirá la regulación ambiental y tributaria sobre las energías renovables, haciendo especial hincapié en sus leyes y decretos.

2. La realidad de la Provincia de Formosa en materia energética

La Provincia de Formosa recién en el año 2010 se adhirió al Sistema Eléctrico Nacional.Con anterioridad a dicho periodo desde el punto de vis-

ta energético, se abastecía a través de centrales térmicas[6] que funcionaban a base de petróleo, localizadas en el noroeste de la provincia. Las mismas, debido al crecimiento demográfico de la provincia, resultaron insuficientes, por lo tanto, surgió la necesidad de buscar una alternativa para este sistema mínimo y escaso de provisión eléctrica.

Es por ello que ese mismo año, fue montado y puesto en servicio el primer transformador en 500kw, y con ello se ha dado un crecimiento importante en todos los sectores, y por ende un aumento en el consumo energético.

Este transformador instalado y operativo, permitió a la provincia aumentar en un 100% la disponibilidad de energía eléctrica disponible, lo cual permite un fortalecimiento de la matriz energética de la provincia, a fin de garantizar la disponibilidad de un insumo básico para el desarrollo socio-económico. El mismo puede transformar 300 megavatios a 500 megavatios, y distribuir dicha energía en todo el territorio provincial, siempre bajo el contralor de TRANSNEA SA; empresa de Transporte de Energía Eléctrica por Distribución Troncal del Noreste Argentino con jurisdicción en las Provincias de Formosa, Chaco, Corrientes y Entre Ríos, donde se realizan las funciones de operación y el mantenimiento del sistema de transporte de energía eléctrica por distribución troncal.

En el marco de la Ley 24065[7], TRANSNEA SA presta un servicio público regulado, como agente del Mercado Eléctrico Mayorista (MEM), administrado por CAMMESA, y controlada por el Ente Nacional Regulador de la Electricidad (ENRE). El avance tuvo impulso inicial del Gobierno Nacional, y fue llevado a cabo en la provincia a través de un área específica del Ministerio de Planificación y REFSA (Recursos y Energía de Formosa SA)[8].

---

6 Entre ellas, podemos mencionar a Palmar Largo, operada por Pluspetrol, y la canadiense Gran Tierra Energy; mientras que El Chivil y El Surubí, fueron concesionadas a esta última compañía.

7 Régimen Nacional de Energía Eléctrica.

8 Ley 1547 de 2010. Reordenamiento del Sistema Energético"… Revócase la concesión del servicio de distribución de energía eléctrica otorgado a favor de la Empresa Distribuidora de Electricidad de Formosa Sociedad Anónima" - EDEFOR S.A.- Otórgase la concesión del servicio público de distribución de energía eléctrica en todo el ámbito provincial a la Empresa Recursos y Energía Formosa Sociedad Anónima (REFSA SA).

3. Fuentes de energía renovable en la Provincia de Formosa

En materia de energía renovable[9], y de acuerdo a las características climáticas de la provincia, en un primer momento se consideró útil la producción de energía eólica o solar, ya que la provincia durante todo el año posee un clima cálido, y la temperatura media es de 22°C con variaciones extremas en verano que llegan hasta los 45°C.

Partiendo de esta premisa, la provincia de Formosa adhirió sin reservas a la Ley nacional 25019 de 1998 "Régimen Nacional de Energía Solar y Eólica", a través de la Ley 1313[10]. Sin embargo, desde el Centro de Investigación y Desarrollo de la Energía Solar (CEDESOL), dependiente de la Facultad de Recursos Naturales de la Universidad Nacional de Formosa (UNaF), se afirmó que la energía solar fotovoltaica, que se obtiene del sol a través de paneles solares y que brinda electricidad sin generar contaminación, no es aprovechada en Formosa del mismo modo que en otras provincias, donde existen proyectos importantes desde hace varios años y que ahora tienen un mayor impulso debido al programa nacional RenovAr[11]. Por lo tanto, dichas fuentes de energía fueron descartadas por ser consideradas ineficientes.

No obstante, se ha puesto en marcha otro sistema de producción de energía eléctrica a través de fuentes renovables. Tal es así que en Formosa se destaca la biomasa como sistema más idóneo y ecológico, ya que

---

9 Artículo 2, inciso a), de la Ley 27191. Fuentes Renovables de Energía*:* 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.

10 El artículo l establece lo siguiente: "Adhiérase la Provincia de Formosa a la Ley Nacional 25019 "Régimen de Energía Eólica y Solar" y el Decreto reglamentario 1220/98 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 eó1ico y solar (art. 9).

11 Programa Nacional, impulsado por el presidente Mauricio Macri, que apunta a la generación de energías renovables para sumarlas a la oferta eléctrica del país, con el objetivo de instalar hasta 10.000 Mw. hacia el 2025. La ley 27191 establece como objetivo lograr una contribución de las fuentes de energía renovables hasta alcanzar el 8% del consumo de energía eléctrica nacional, al 31 de diciembre de 2017, incrementándose hasta el 20% del consumo de energía eléctrica nacional, al 31 de diciembre de 2025.

la provincia cuenta con más de 1 millón de hectáreas de vinal[12], especie vegetal parecida al algarrobo y de alto contenido calórico, leñosa apta, cuya particularidad permite un manejo sustentable. En su momento fue detectada como plaga o maleza, pero luego se comprobó que cumple una función en el sistema ambiental y haciendo un uso adecuado del mismo, es sustentable. Por lo tanto, la gran mayoría de los desechos provenientes de la actividad forestal en general, constituyen una fuente de generación de energía aprovechable.

La biomasa[13] constituye una fuente de energía renovable en los términos de la Ley 26190 de 2006, proveniente del aprovechamiento de la materia orgánica e industrial formada en algún proceso biológico o mecánico. Generalmente la materia que se utiliza es sacada de residuos de sustancias que generan los seres vivos (plantas, ser humano, animales, entre otros). Como fuente de energía presenta una enorme versatilidad, permitiendo obtener mediante diferentes procedimientos tanto combustibles sólidos como líquidos o gaseosos.

Históricamente, la biomasa ha sido el primer combustible empleado por el hombre y el principal hasta la revolución industrial. Se utilizaba para cocinar, para calentar el hogar, para hacer cerámica y, posteriormente, para producir metales y para alimentar las máquinas de vapor. Fueron precisamente estos nuevos usos, que progresivamente requerían mayor cantidad de energía en un espacio cada vez más reducido, los que promocionaron el uso del carbón como combustible sustitutivo, a mediados del siglo XVIII. Desde ese momento se empezaron a utilizar otras fuentes energéticas más intensivas (con un mayor poder calorífico), y el uso de la biomasa fue bajando hasta mínimos históricos que coincidieron con el uso masivo de los derivados del petróleo.

A pesar de ello, en nuestro país, actualmente la biomasa juega un papel destacado como fuente energética en diferentes aplicaciones industriales y domésticas.

---

12 Nombre científico "Prosopisruscifolia", conocido como vinal, viñal, visnal, es una especie del Género Prosopis: considerada como una maleza leguminosa con espinas, de regiones subtropicales del Gran Chaco en Bolivia, Chaco Boreal Paraguayo y centro norte de Argentina. Prospera en suelo arenoso y árido y resiste sequía, desarrollando un sistema radicular extremadamente profundo.Madera castaña rosada, dura, densa y durable, resistente, con un veteado interesante.

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

Cabe destacar que, desde el punto de vista ambiental, el aprovechamiento energético de la biomasa no contribuye al aumento de los gases de efecto invernadero, dado que el balance de emisiones de CO_2 a la atmósfera es neutro. En efecto, el CO_2 generado en la combustión de la biomasa es reabsorbido mediante la fotosíntesis en el crecimiento de las plantas necesarias para su producción y, por lo tanto, no aumenta la cantidad de CO_2 presente en la atmósfera.

La Provincia de Formosa, en miras de aprovechar la materia orgánica que posee, contará con dos centrales de biomasa que generará energía eléctrica impulsando de esta forma el desarrollo de las energías renovables.

El programa RenovAr financiará la construcción, una de ellas a edificarse en la ciudad capital (empresa llamada La Hermosa S.A) y la otra en el interior de la provincia, en la localidad de Las Lomitas (empresa Biotérmica S.A). Serán dos centrales que producirán energía eléctrica con fuentes renovable como la biomasa.

En Las Lomitas, la planta se radicará en el predio de un particular, previo procedimiento de expropiación y la ubicada en la ciudad, se construirá en un sector del Polo Científico y Tecnológico, a unos quince kilómetros a las afueras de la ciudad de Formosa.

Estas centrales sumarán energía al sistema eléctrico provincial, con lo cual se estará incorporando energía renovable limpia, adquiriendo un enorme valor desde el punto de vista ambiental.

El gran impulsor en la utilización de la biomasa fue la empresa "Bio4. Río Cuarto S.A, de la Provincia de Córdoba[14]". Esta última identificó el potencial de la localidad de Las Lomitas para producir energía renovable mediante biomasa, y ello fue expuesto en la correspondiente Audiencia Pública. Actualmente el proyecto cuenta con la aprobación del Estudio del Impacto Ambiental, y ya tiene licencia ambiental.

En el mes de marzo del año 2019 comenzaron los trabajos de movilización y armado del obrador, como también la fase de movimiento de suelo, para la construcción de la planta de biomasa en el interior de la Provincia de Formosa, conforme Resolución 369/2018 del Ministerio de Producción y Ambiente de la provincia. Asimismo, en dicha resolución se ha estipulado como fecha de inicio de las tareas de construcción el primero de abril de 2019.

---

14 La empresa cordobesa pondrá en funcionamiento la construcción de una central biotérmica en Las Lomitas. El proyecto demandará unos 28 meses de ejecución.

Por lo tanto, podemos concluir que el carácter renovable y no contaminante que tiene la Biomasa y el papel que puede jugar al momento de generar nuevos puestos de trabajo, conlleva a una activación de la economía de algunas zonas rurales, haciendo que la biomasa sea considerada una clara opción de futuro.

4. Regulación ambiental y tributaria de las energías renovables

4.1. Constitución Provincial

Antes de dar inicio al tratamiento de la normativa ambiental en la Provincia de Formosa, cabe mencionar que la misma reconoce en su CP[15] al medio ambiente como un bien jurídico a proteger, y a su vez remarca la obligación de los ciudadanos y de los poderes públicos del estado, de proteger el medio ambiente y los recursos naturales, promoviendo a su vez la utilización racional de los mismos, ya que de ellos dependen el desarrollo y la supervivencia humana.

En el afán de cumplir con dichos objetivos, y en virtud de la delegación legislativa prevista en la Constitución Nacional (CN)[16], la Provincia de Formosa, en su Constitución fija pautas para el dictado de normativas que aseguren:

l) El mantenimiento de los procesos ecológicos esenciales, la preservación de la diversidad genética, y la protección, recuperación y mejoramiento del medio ambiente.

2) La compatibilidad de la planificación económica, social y urbanística de la provincia con la protección de los recursos naturales, culturales y del patrimonio histórico y paisajístico.

3) La absoluta prohibición de realizar pruebas nucleares, y el almacenamiento de uranio o cualquier otro mineral radiactivo y de sus desechos, salvo los utilizados en investigación, salud y los relacionados con el desarrollo industrial, cuya normativa se ajustará a lo establecido por los organismos competentes.

   Todos los recursos naturales radioactivos, cuya extracción, elaboración o utilización puedan alterar el medio ambiente, deberán ser

---

15 Artículo 28 de la CP.

16 Artículos 121 y 126 de la CN.

objeto de tratamientos específicos a efectos de la conservación del equilibrio ecológico.

4) El correcto uso y la comercialización adecuados de biocidas, agroquímicos y otros productos que puedan dañar el medio ambiente.
5) La protección de la flora y la fauna silvestre, así como su restauración.
6) El adecuado manejo de las aguas, tanto superficiales como subterráneas, protegiéndolas de todo tipo de contaminación o degradación, sea química o física.
7) La prevención y control de la degradación de los suelos.
8) El derecho de gozar de un aire puro, libre de contaminantes gaseosos, térmicos o acústicos.
9) La concientización social de los principios ecológicos.
10) La firma de acuerdos con la Nación, provincias o países limítrofes cuando se trate de recursos naturales compartidos.
11) La implementación de medidas adecuadas tendientes a la preservación de la capa de ozono.

4.2. Ley 1639 de 2016 (adhesión a la Ley 26190 y su modificatoria Ley 27191)

En este contexto, se sancionó la Ley 1639 de 2016. A través de esta ley, la Provincia de Formosa adhirió sin reservas a las leyes 26190 de 2006 y 27191 de 2015[17], por las cuales el Congreso de la Nación estableció y amplió el Régimen de Fomento Nacional para el Uso de Fuentes Renovables de Energía destinada a la Producción de Energía Eléctrica[18]. Todo ello, luego del impulso que generó la firma del Acuerdo de París en 2015 y su posterior ratificación por parte de nuestro país a través de la Ley 27270 de 2016 del Congreso de la Nación. Dicha adhesión fue plena, manteniéndose el concepto originario de energía de fuente renovable prevista en la ley nacional.

---

[17] De acuerdo a lo establecido en los artículos 15 de la Ley 26190 y 21 de la Ley 27191, en donde se invita a las provincias a adherir al Régimen.

[18] Artículo 1 de la Ley 5822.

A los fines de establecer un beneficio fiscal para el contribuyente, y en consonancia con lo previsto en la normativa nacional, la Ley 1639 prescribe que quedan exentas del pago de tributos aquellas personas físicas o jurídicas que se dediquen a la producción de energía eléctrica a través de fuentes renovables de energía[19].

5. Conclusiones finales

A través del presente capitulo, nos hemos propuesto analizar la normativa vigente en la Provincia de Formosa a los fines de determinar si la misma se encuentra o no, abierta a la promoción, generación y uso de las energías renovables mediante la Tributación ambiental.

Para ello, se realizaron estudios, entrevistas, e investigaciones, y a partir de los resultados obtenidos, podemos afirmar que, si bien la provincia cuenta con muy poca regulación en materia ambiental, la existente a la fecha, se encarga de promover de manera incipiente la protección del ambiente.

Lo dicho se evidenció en varias oportunidades, la primera de ellas en el año 2000 mediante la adhesión sin reservas a la ley 25019 del año 1998, a través de la Ley provincial 1313. Dicha normativa tenía como principal objetivo, establecer un régimen de promoción destinado a la investigación y uso de energías no convencionales o renovables, otorgando beneficios de índole impositiva, aplicables a la inversión de capital destinada a la instalación de centrales y/o equipos eólicos o solares. Asimismo, estableció una remuneración a pagar por cada Kw por hora, efectivamente generado por sistemas eólicos instalados que vuelquen su energía en los mercados mayoristas y/o estén destinados a la prestación de servicios públicos, siendo imprescindible su reglamentación.

Con ello, se intentó promover el uso de la energía eólica y solar en la Provincia de Formosa. Sin embargo, dicha labor no ha sido puesta en marcha debido a la falta de inversiones necesarias que estén destinadas a tales fines, y a la falta de reglamentación de la normativa provincial.

---

[19] El artículo 2 de la Ley 1639 establece que "…quedan exentos de impuestos, tasas y contribuciones especiales, los beneficiarios mencionados en el artículo 8º de la Ley Nacional Nº 26.190, que se dediquen a la realización de emprendimientos de producción de energía eléctrica a partir de fuentes renovables de energía, en los términos y condiciones de la citada Ley".

Más tarde el interés en la preservación del medio ambiente se ha hecho presente nuevamente bajo la adhesión a Ley nacional 26190 "*Régimen de Fomento Nacional para el uso de fuentes renovables de energía destinada a la producción de energía eléctrica"* y su modificatoria ley 27191, todo ello mediante la Ley 1639 del año 2016.

A partir de esta última incorporación a la legislación provincial, se dio lugar a un nuevo mecanismo de producción de energía eléctrica a través de la Biomasa. Este impulso permitió hacer frente a la crisis energética que está atravesando la provincia, promoviendo la obtención de energía eléctrica a través de una fuente no convencional y ecológica, derivando un beneficio a nivel social mediante la generación de nuevos puestos de trabajo.

La Ley 1639 de 2016 adhirió sin reservas a las leyes 26190 de 2006 y 27191 de 2015, por las cuales el Congreso de la Nación estableció y amplió el Régimen de Fomento Nacional para el Uso de Fuentes Renovables de Energía destinada a la Producción de Energía Eléctrica. Esta adhesión implica, entre otras cuestiones, que la provincia se pliega a las definiciones de la legislación nacional, en especial en cuanto a lo que se entiende por "fuentes renovables de energía" y las ventajas impositivas que obtendrán los beneficiarios del régimen.

Sin perjuicio de lo manifestado, cabe hacer referencia a que en la actualidad desde el Gobierno de la Provincia de Formosa se esta analizando la posibilidad de permitir a los usuarios volcar el excedente de energía limpia autogenerada a la red. Si bien esto ya se encuentra vigente a nivel nacional mediante la Ley 27424, que aprobó el Régimen de Fomento a la Generación Distribuida de Energía Renovable Integrada a la Red Eléctrica Pública", la provincia aún no se ha adherido a su contenido.

Si bien reconocemos que queda un largo camino por recorrer y construir, creemos que el paso inicial es determinar los lineamientos básicos para la implementación a futuro de un régimen de generación de energía eléctrica, a través de fuentes renovables; que sea autosuficiente, y permita llevar adelante un manejo sustentable de los recursos naturales que posee Formosa a fin de incrementar su matriz energética.

No quedan dudas que la protección ambiental se ha convertido en una temática a la orden del día tanto para nuestra generación como también para las venideras. Es importante tomar conciencia en el presente, para evitar repetir en un futuro los errores del pasado. La preservación del medio ambiente es una cuestión transgeneracional y educacional, que demanda inmediata atención, y la Provincia de Formosa está trabajando para darle el tratamiento adecuado.

TRIBUTACIÓN AMBIENTAL Y ENERGÍAS RENOVABLES EN LA PROVINCIA DE JUJUY

Por Agustin Roth[1]

Resumen: El cambio climático pone en jaque la capacidad estatal de gobernanza debido a las dificultades de gestionarlo efectivamente, no solo por lo global de su alcance, sino también por los altos costos financieros que se necesitan para mitigarlo. La tributación ambiental es una herramienta jurídico-política con un gran potencial para incentivar el desarrollo del mercado de las energías renovables en el país, que puede conseguir el objetivo de reducir la emisión de gases de efecto invernadero. En el presente capítulo, se analizarán y describirán las principales normas jurídicas de la Provincia de Jujuy que, de manera directa o indirecta, introducen medidas de tributación ambiental conectadas con las energías renovables. La provincia bajo análisis cuenta con un enorme potencial para el desarrollo de proyectos de energía solar, debido a su ubicación geográfica y condiciones climáticas, siendo una de las zonas con mayor radiación solar del mundo. El mega proyecto solar Cauchari (500 MW) será utilizado como ejemplo, ya que es un reflejo de la regulación de medidas tributarias y responde a un específico diseño institucional que intenta priorizar el despegue de las energías renovables. A pesar de contar con una extensa normativa que introduce beneficios fiscales y financieros para fomentar las energías renovables, se observa una falta de tributos ambientales propiamente dichos y asimismo de una falta de regulación de las normativas sancionadas, todo lo cual impone aún más barreras al desarrollo del sector de las energías renovables.

Abstract: *Climate change poses tremendous hurdles to the governance capacity of States, due not only to the global scope of the phenomenon, but also due to the high financial costs needed for its mitigation. Envi-*

---

[1] Abogado (Universidad Nacional de Córdoba). Maestrando en Políticas Públicas (Berlín, Alemania, Hertie School of Governance). Doctorando en Administración y Política Pública (Universidad Nacional de Córdoba). Miembro del Instituto de Derecho Ambiental de la Universidad Católica de Córdoba.

ronmental Taxation is a legal and policy tool with a great potential to encourage the deployment of a national renewable energy market, that can achieve the goal of reducing greenhouse gases emissions. This chapter will analyze and describe the main regulations of the Province of Jujuy that directly or indirectly introduce environmental taxation measures in connection with renewable energies. The Province of Jujuy has an enormous potential for the development of solar renewable energy projects, given specific and advantageous climatic and geographic conditions, and since it is located in an area with one of the highest solar radiation in the world. The Cauchari solar park project (500 MW) will be used as a case example, because it reflects taxation measures and responds to a specific institutional design that aims to promote the take-off of renewables. Although there is an extensive number of laws introducing fiscal and financial benefits to promote renewable energy production, a lack of environmental taxes (in a strict sense) and a lack of regulation of the passed laws are observed. This imposes even more hurdles that need to be faced to develop the renewable energy sector.

1. Introducción

El cambio climático global es uno de los fenómenos que más desafíos representa para la gobernanza internacional y local. Tanto los gobiernos nacionales, como las organizaciones de la comunidad internacional intentan hacer frente al problema, pero la complejidad sobrepasa la capacidad política y financiera de las leyes y tratados logrados en la materia.

A nivel Nacional, la República Argentina es parte del Acuerdo de París[2], con lo cual se ha comprometido a "mantener el aumento de la temperatura media mundial muy por debajo de 2ºC con respecto a los niveles preindustriales, y proseguir los esfuerzos para limitar ese aumento de la temperatura a 1,5 ºC con respecto a los niveles preindustriales, reconociendo que ello reduciría considerablemente los riesgos y los efectos del cambio climático"[3].

Para lograr este objetivo, las partes se comprometieron a reducir las emisiones de gases de efecto invernadero (GEI). Como sostienen Barrós y Camilloni[4], la manera más efectiva de luchar contra el cambio climático

---

2 Aprobado por Ley Nacional 27270 de 2016.

3 Artículo 2, apartado 1), inciso a), del Acuerdo de París.

4 Barros, V. y Camilloni, I. 2016. La Argentina y el cambio climático: de la física a la política. Buenos Aires: Eudeba

es reduciendo drásticamente los GEI. Las energías renovables constituyen una herramienta estratégica para dicho fin, ya que permiten producir energía con menores emisiones de GEI a la atmósfera.

A lo largo del presente capítulo se hará una descripción y análisis de las principales normas jurídicas de la Provincia de Jujuy que, de manera directa o indirecta, introducen medidas tributarias ambientales para el desarrollo de proyectos de generación de energía eléctrica o térmica a partir de energía solar y otras fuentes renovables.

Como sostuviera en un trabajo anterior, la tributación ambiental es una importantísima herramienta de la política ambiental que permite al Estado gestionar problemas públicos, como el cambio climático[5]. Asimismo, la temática del presente libro reviste gran relevancia ya que la gestión y regulación de la materia energética representa un gran desafío para el Estado, debido a su complejidad, relevancia y múltiples relaciones con la economía, el ambiente y la política.

2. Estructura del capítulo

En la primera sección del capítulo se realiza una breve introducción de las características geográficas, demográficas y climáticas de la Provincia de Jujuy, junto con los principales datos sobre un importante proyecto de energía solar denominado "Cauchari" que servirá de ejemplo. Seguidamente, se introduce un comentario sobre una determinada política pública denominada "Iniciativa Jujuy Verde", vinculada con la temática de las energías renovables y la lucha contra el cambio climático. En tercer lugar, se presentan los resultados con las principales regulaciones de las energías renovables vinculadas a la tributación ambiental. Por último, se comparten las conclusiones más relevantes.

---

5 Roth, A., "Aportes de la fiscalidad ambiental a las políticas públicas de mitigación y adaptación contra el cambio climático", en Aspectos constitucionales controvertidos de la tributación ambiental (Dir.: Rodolfo SalassaBoix - Coords.: Patricia Alderete y Paloma García Córdoba), Advocatus y Ciencia, Derecho y Sociedad-UNC, Córdoba, 2017, pp. 119-142.

3. Principales características de la Provincia de Jujuy

3.1. Geografía y clima

La Provincia de Jujuy se ubica en el noroeste de la República Argentina, con una superficie total de 53.219km² y aproximadamente 727.780 habitantes. Geográficamente, la Provincia de Jujuy se divide en tres grandes regiones[6]: la Puna o altiplano, la Quebrada de Humahuaca y los Valles orientales.

En relación a la temperatura, en determinadas zonas de la provincia se registran amplitudes térmicas muy marcadas, del orden de 16°C a 20°C, siendo una de las amplitudes más grandes del mundo. Las precipitaciones corresponden a un régimen Monzónico, con lo cual "a medida que aumenta la temperatura aumentan los volúmenes de precipitación, así es como se concentra el 80% de las mismas entre los meses de Noviembre a Marzo"[7].

Uno de los aspectos más interesantes de la Provincia de Jujuy es su radiación solar (atmosférica). Explica Buitrago que "el mayor o menor goce de energía que recibe una región, está en relación directa con su ubicación geográfica, es decir la latitud y la época del año. En el caso de la Provincia de Jujuy que está atravesada por el Trópico de Capricornio, el Sol incide en forma perpendicular en el solsticio de verano, y esto nos está indicando un alto goce de radiación".

Al gozar de una alta radiación solar, la provincia cuenta con un gran potencial para el desarrollo de energía eléctrica y térmica a partir del aprovechamiento de la energía solar.

3.2. Parque solar Cauchari

Brevemente se introduce información acerca del mega proyecto de paneles solares denominado "Cauchari" debido a que se harán varias referencias al mismo a lo largo del capítulo.

Este proyecto es de suma importancia, no solo para Jujuy, sino que para el país y la región, ya que es el parque solar fotovoltaico más grande de Latinoamérica. Se proyectan 500MW. Parte del proyecto es financiado

---

6 Consultado en http://jujuy.gob.ar/geografia/

7 Buitrago, Luis Guillermo. 1999. El clima de la Provincia de Jujuy. Cátedra de Climatología y Fenología Agrícolas, Facultad de Ciencias Agrarias Universidad Nacional de Jujuy. II Edición. ISBN: 950-721-114-4.

por créditos de origen chino, como el Banco Export-Import Bank of China (EXIMBANK) y la empresa Power China.

La localización del parque evidencia el gran potencial solar de la provincia, ya que se ubica en una zona con condiciones óptimas de temperatura, viento y radiación, lo que garantiza la generación de energía y conservación de 1,2 millones de paneles solares[8].

4. Iniciativa "Jujuy Verde"

La Iniciativa Jujuy Verde es un programa público de la Provincia de Jujuy que representa una clara lucha contra el cambio climático.

En el Informe de Gestión e Impacto de Acciones 2016-2017 del Ministerio de Ambiente de la Provincia de Jujuy se explica que la misión de la Iniciativa Jujuy Verde es:

> "Construir y promover una política pública ambiental de gobierno en la Provincia de Jujuy, conjuntamente con todos los Ministerios y dependencias públicas; donde esté integrado el sector privado, las comunidades indígenas y las organizaciones de la sociedad civil existentes en todo el territorio; la cual posicione a Jujuy como una Provincia Verde y lo operativice en el marco del respeto por la Pachamama, la valoración cultural, el vínculo equilibrado entre el ser humano y su entorno; y de esta manera, propiciar nuevos modelos equilibrados de desarrollo y conservación ambiental que permitan reducir los GEI y fortalecer las potencialidades existentes".

Dicha Iniciativa convoca a varios sectores y actores sociales, entre ellos: Ministerio de Ambiente de Jujuy; Ministerio de Cultura y Turismo; Ministerio de Desarrollo Económico y Producción; Ministerio de Infraestructura, Servicios Públicos, Tierra y Vivienda; Ministerio de Educación; Ministerio de Desarrollo Humano; Ministerio de Salud; Consejo de Planificación Estratégica de Jujuy (COPEJ); Secretaría de Asuntos Legales e Institucionales de la Gobernación; Secretaría de Pueblos Indígenas; Gobiernos Municipales; Comité Operativo de Emergencia; Sector Empresario; Organizaciones de la Sociedad Civil.

---

8 Télam, consultado en: https://www.telam.com.ar/notas/201904/351231-el-parque-solar-fotovoltaico-cauchari-llega-a-la-mitad-de-su-construccion-en-jujuy.html

Se han desarrollado varias acciones enmarcadas en dicha iniciativa, algunas vinculadas a las energías renovables y eficiencia energética, entre las que se destacan:

- Conformación de un equipo de trabajo interinstitucional e interministerial para el abordaje y capitalización de todas las acciones vinculadas al cambio climático.
- Diseño e implementación del Programa Edificios Públicos más sustentables, que incluye componentes como gestión de residuos y eficiencia energética.
- Presentación ante el COFEMA del primer proyecto de Ley Federal de Pago por Resultados para garantizar una justa distribución del financiamiento climático.

Dentro del plan de la Iniciativa bajo análisis, se incluye una estrategia de mitigación del cambio climático: "Cambio de la matriz energética de la provincia (solar, fotovoltaica, geotérmica; biomasa)". Esto apunta a lo que se sostuviera anteriormente: las energías renovables tienen un gran potencial como mitigadoras del cambio climático. Como se analizará en la sección siguiente, la Provincia de Jujuy presenta una vasta regulación relacionada al tema.

5. Regulación de las energías renovables y tributación ambiental en la Provincia

5.1. Constitución Provincial

La Constitución de la Provincia de Jujuy (CP) del año 1986 reconoce el derecho a un medio ambiente sano y ecológicamente equilibrado. Si bien las energías renovables no son reguladas ni tampoco mencionadas en su articulado de manera directa, en el artículo 22 se establece la obligación de la Provincia de eliminar o evitar, vigilar y fiscalizar todos los elementos que puedan ser causa de contaminación del aire, el agua y el suelo. Las fuentes tradicionales de energía, al emitir grandes cantidades de GEI a la atmósfera, no sólo contribuyen al cambio climático, sino que también reducen drásticamente la calidad del aire de las comunidades. Por ello, el impulso de las energías renovables es una gran oportunidad para la Provincia de Jujuy de cumplir con el articulado de la Constitución provincial (y también nacional).

5.2. Ley General de Medio Ambiente 5063 de 1998

La ley general jujeña sobre medio ambiente contiene interesantes disposiciones que dan basamento al actual sistema de incentivos hacia las energías renovables. Bajo la sección IV de la ley, se establecen incentivos económicos en la forma de asistencia financiera o crediticia y excepciones impositivas para los agentes económicos que realicen inversiones con fines protectorios ambientales, el empleo de tecnologías adecuadas y, en general, la disminución de la generación de residuos sólidos, líquidos ygaseosos, o la disipación de energía residual en el ambiente[9].

5.3. Ley 5128 de 1999 (adhesión a la Ley nacional 25019)

En el año 1999 la Provincia de Jujuy se adhirió a la Ley Nacional 25.019[10] por la que se declara de interés nacional la generación de energía eléctrica de origen eólico y solar.

En la ley provincial, se contemplan beneficios fiscales ambientales[11] para: a) los titulares de los inmuebles en los que se instalen centrales y/o equipos eólicos o solares para la generación de energía eléctrica para su venta en los mercados mayoristas o que esté destinada a la prestación de servicios públicos, y b) para los titulares de los inmuebles en los que se instalen centrales y/o equipos eólicos o solares para la generación de energía eléctrica hasta el importe efectivamente invertido para la puesta en funcionamiento de los mismos.

Los ingresos que se obtengan por la venta de energía eléctrica de origen eólico y solar podrán diferir el pago del impuesto sobre los ingresos brutos por el término de quince años[12].

Por último, todos los diferimientos regulados bajo esta normativa deberán ser abonados posteriormente en quince años a partir del vencimiento del último diferimiento[13].

---

9 Artículo 51 de la Ley 5063.

10 Ley Nacional 25019: "Régimen Nacional de Energía Eólica y Solar".

11 Artículo 2 de la Ley 5128.

12 Artículo 3 de la Ley 5128.

13 Artículo 4 de la Ley 5128.

5.4. Ley 5904 de 2016 (energía solar)

Bajo la Ley 5904 se regula la promoción y desarrollo de la energía solar, con el objetivo de "establecer una política energética sostenible en todo el territorio de la provincia de Jujuy, en base a la promoción del aprovechamiento de la energía solar en sus diversas formas, ya sea como fuente de generación de electricidad como de calor, teniendo como meta permanente la eficiencia y la sostenibilidad energética"[14].

Como fuera explicado en la introducción del capítulo, la Provincia de Jujuy cuenta con un potencial energético solar de suma trascendencia, con lo cual no sorprende que entre los objetivos específicos de la ley[15], se destaquen:

- Posicionar a la provincia de Jujuy como uno de los principales protagonistas en la generación energética a partir del aprovechamiento de la energía solar.
- Aportar a la lucha contra el cambio climático en función de las metas establecidas en las diferentes cumbres internacionales en la materia, en lo relacionado al campo de la energía en sus distintas etapas, desde la generación hasta el consumo.
- Propiciar la difusión del concepto "Pueblo Solar"[16] y "Ciudad Solar" como un modo de incentivar a la población a hacer uso de la energía solar.

En relación a este último objetivo, se remarca la relevancia que se le está dando al concepto de Pueblos Solares, por ejemplo, El Angosto y La Ciénaga. Allí se proyecta la reconversión de tecnología hacia el sistema fotovoltaico. Además, la Secretaría de Energía ha anunciado que se está considerando desarrollar grandes proyectos fotovoltaicos en la zona. El Gobierno provincial de Jujuy comenzó en febrero de 2017 la reconversión energética de comunidades aisladas, y creó los denominados "pueblos solares". Los primeros proyectos se llevaron a cabo en Catua, El Toro y Olaroz.

---

14 Artículo 1 de la Ley 5904.

15 Artículo 3 de la Ley 5904.

16 La Ley los define en el artículo 4, inciso i): "Pueblo Solar: Se denomina "Pueblo solar" a una comunidad que utilice en forma integral, a nivel comunitario y en viviendas particulares, la energía solar en su forma eléctrica o térmica".

La ley fomenta las energías renovables con medidas financieras, posibilitando la presentación de proyectos para la obtención de fondos internacionales de fomento de energías renovables y/o reducción de GEI[17].

El Poder Ejecutivo de la Provincia está facultado para obtener certificados, bonos y otros papeles de comercio en sistemas de certificación de reducción de emisiones de GEI, tanto a nivel nacional como internacional, pudiendo asimismo colocarlos en los mercados nacionales e internacionales de comercialización de estos instrumentos[18].

El mega proyecto solar Cauchari es un claro ejemplo de la aplicación de esta normativa, ya que el Gobierno de la Provincia de Jujuy emitió un "bono verde" para financiar parte del proyecto solar[19].

Asimismo, se regula un régimen de inversiones[20] para el desarrollo de obras que aprovechen la energía solar para generar energía eléctrica y/o térmica. Serán beneficiarios los titulares de las inversiones (obras) cuya producción esté destinada a la microgeneración, al Mercado eléctrico mayorista y/o la prestación de servicios públicos[21].

Se establecen medidas tributarias en la forma de beneficios fiscales ambientales, a saber:

- Exención al impuesto de sellos y exención al impuesto de ingresos brutos[22].
- Estabilidad fiscal por el término de quince años, contados desde la promulgación de la ley[23].

También se regula una medida financiera, en la forma de subsidio ambiental, ya que se otorga prioridad para recibir apoyo de los fondos de promoción de inversiones vigentes o a crearse en la provincia[24].

Ante incumplimiento del emprendimiento, los beneficios acordados caerán y se reclamarán los tributos dejados de abonar, más sus intereses y actualizaciones[25].

---

17 Artículo 10 de la Ley 5904.

18 Artículo 10 de la Ley 5904.

19 Consultado en: http://prensa.jujuy.gob.ar/2017/09/08/bono-verde-para-cauchari/.

20 Artículo 13 de la Ley 5904.

21 Artículo 14 de la Ley 5904.

22 Artículo 15, puntos I y II, de la Ley 5904.

23 Artículo 16 de la Ley 5904.

24 Artículo 15, punto III, de la Ley 5904.

25 Artículo 17 de la Ley 5904.

Por otro lado, en el capítulo III de la ley se crea el Programa Jujuy Provincia Solar, el que tiene como fin posicionar a la Provincia como protagonista en el aprovechamiento de la energía solar con el objeto de lograr la sostenibilidad energética en la Provincia y aportar a la lucha contra la pobreza y el cambio climático.

A los fines de lograr los objetivos, se fijan líneas de acción políticas a nivel público y a nivel domiciliario. Dentro de este último nivel, se destaca la regulación de medidas tributarias (beneficios fiscales ambientales) para facilitar el acceso a equipamiento solar para uso doméstico. De esta manera, se ofrece financiación blanda para la compra financiada de artefactos solares, pudiéndose regular subvenciones y reducciones impositivas[26].

Esta última medida tributaria debe ser interpretada en conjunto con la ley provincial de energía distribuida 6023 que permite que los usuarios (domésticos) produzcan, consuman y eventualmente vendan al mercado energía proveniente de fuentes renovables.

En relación al sector productivo, se regulan también líneas de créditos para la adquisición de artefactos que funcionan con Energía Solar térmica para el uso rural productivo, como deshidratadores, secadores, entre otros[27].

La ley bajo análisis adhiere, en su artículo 22, a la Ley Nacional 26190 de Régimen de Fomento Nacional para el uso de Fuentes Renovables de Energía destinada a la Producción de Energía Eléctrica y su modificatoria Ley Nacional 27191.

En la adhesión a la ley nacional, no se realiza ninguna reserva o modificación, con lo cual todas las definiciones conceptuales, técnicas y regulaciones fiscales contenidas en la ley nacional son de aplicación a la Provincia de Jujuy. Se remarca el artículo 17 de la Ley 27191 ya que dispone que el acceso y utilización de fuentes renovables de energía no estarán gravados por ningún tipo de tributo (en sentido amplio) ya sea nacional, provincial o municipal. El beneficio fiscal se prolonga hasta el 31 de diciembre de 2025[28].

---

26 Artículo 21, inciso 5), de la Ley 5904.

27 Artículo 21, inciso 3), apartado 3, de la Ley 5904.

28 Nótese sin embargo el último párrafo del artículo 17 de la Ley Nacional 27.191: "Lo dispuesto en el párrafo anterior no obsta a la percepción de canon o contraprestación equivalente por el uso de tierras fiscales en las que se instalen los emprendimientos".

5.5. Ley 5915 de 2016 (servidumbre administrativa de electroducto)

Esta ley declara de utilidad pública y sujeto a servidumbre administrativa de electroducto a todo inmueble de la provincia de Jujuy que sea necesario para la prestación de servicio público de electricidad, incluidas las generadas a partir del aprovechamiento de energía solar o de otras fuentes renovables.

La ley hace una especial mención a las tierras de propiedad comunitaria en su artículo 32, declarándolas de interés público y sujetas a servidumbre administrativa, cuando sean identificadas como aptas y óptimas para la instalación, construcción , explotación, operación, conservación, mantenimiento, reparación, vigilancia y acceso a los sistemas de infraestructura y de tecnología destinados a la generación de electricidad a partir del aprovechamiento de la energía solar u otras fuentes renovables de energía[29].

Si bien no se observan disposiciones tributarias, es una ley que da cuenta de la impronta con la que la Provincia de Jujuy trata al tema de las energías renovables.

5.6. Ley 5949 de 2016 (energía fotovoltaica)

La Ley 5949 se titula "Declaración de interés provincial de los proyectos para la construcción de plantas de generación de energía fotovoltaica", y reviste trascendental importancia ya que ha permitido el financiamiento del proyecto solar Cauchari en la provincia de Jujuy.

Se destaca que esta norma autoriza al Poder Ejecutivo Provincial a constituir los avales necesarios para la presentación de la empresa estatal Jujuy Energía y Minería Sociedad del Estado[30] (JEMSE) a la Licitación Pública Nacional e Internacional convocada en el marco de las Leyes Nacionales 26190 y 27191 (Programa RENOVAR – RONDA I) para la adjudicación de ofertas para la celebración de contratos de abastecimiento de energía eléctrica generada a partir de fuentes renovables[31].

---

29 Se ha realizado una Asamblea entre legisladores y pueblos indígenas para consensuar puntos de esta normativa. Información Oficial aquí: http://prensa.jujuy.gob.ar/tag/ley-no-5915/

30 Creado por Ley 5675, cuyo artículo 1 establece que "se constituye una Sociedad del Estado bajo la denominación JUJUY ENERGIA Y MINERIA SOCIEDAD DEL ESTADO (J.E.M.S.E.)".

31 Artículo 2 de la Ley 5949.

En especial, el artículo 4 autoriza a JEMSE a acceder al financiamiento otorgado por el Banco Chino Export-Import Bank of China (EXIMBANK), que fuera utilizado para financiar parcialmente el Proyecto solar Cauchari. La misma normativa remite al Convenio de Cooperación en Materia Económica y de Inversiones celebrado entre la República Argentina y la República Popular China[32]. En el anexo de dicho Convenio, se establece que el área energética es una de las áreas prioritarias en materia de inversión industrial entre ambos países (artículo 4 del anexo).

5.6.1 Ley 6126 de 2019 (ampliación de los proyectos Cauchari Solar)

Mediante la Ley provincial 6126, se decidió declarar de interés provincial y disponer la ampliación de los proyectos denominados Cauchari Solar I, II y III para la construcción de plantas de generación de energía fotovoltaica[33]. Se autoriza asimismo al Poder Ejectuvo Provincial a obtener empréstitos necesarios para la ampliación en 200 MW de potencia para el mega proyecto Cauchari, hasta la suma de trescientos millones de dólares estadounidenses[34]. Esta ley es una muestra más de la importancia normativa y financiera que se le da a la producción de energía solar en el proyecto Cauchari.

5.7. Ley 6023 de 2017 (generación distribuida de energía renovable)

La Ley 6023 regula la "generación distribuida de energía renovable", con lo que su principal objetivo es regular la integración de la energía eléctrica generada a partir de fuentes renovables por parte de los usuarios titulares del servicio eléctrico, a la red pública de distribución[35]. La idea central del sistema es que el Distribuidor local celebre un contrato de compra de energía con el usuario y se habilita a este último a instalar equipamiento para inyectar energía a la red de distribución (producida con fuentes renovables).

La primera medida tributaria la encontramos en el artículo 15, donde se implementa un beneficio fiscal ambiental. Específicamente se regula que

---

32 Aprobado por Ley nacional 27122.

33 Artículo 1 de la Ley 6126.

34 Artículo 2 de la Ley 6126.

35 Artículo 1 de la Ley 6023.

los pagos, compensaciones o ingresos percibidos por los usuarios finales (usuarios-generadores) no se verán alcanzados por impuesto provincial alguno, existente o a crearse. Llama la atención que el beneficio fiscal no contempla un límite temporal máximo.

Por otro lado, la norma introduce un importante beneficio financiero, estableciendo un precio de "incentivo" por un tiempo determinado (también conocido como Feed-in-Premium). El precio de incentivo es denominado por la ley como "Tarifa de Incentivo" y es competencia de la Autoridad de Aplicación establecerlo y revisarlo anualmente para cada tipo de usuario[36].

El artículo 18 regula la remuneración que recibirá el usuario-generador que inyecte energía renovable a la red de distribución. Dicha remuneración se compone de una Tarifa Básica (precio estacional del Mercado Eléctrico Mayorista por cada kWh (kilowatthora) que entregue a la red de distribución) a la que se adiciona la Tarifa de Incentivo ya mencionada. En relación a ésta última, el inciso b) establece que "en ese caso el Usuario – Generador gozará de esa Tarifa Incentivo por un plazo que determine la Autoridad de Aplicación, que no podrá superar los cinco (5) años. Dicho plazo se computa desde el momento en que el Distribuidor instala el equipo de medición correspondiente"[37].

En el capítulo VI se crea un régimen de inversiones para la adquisición e instalación de equipamiento de generación distribuida de energía eléctrica a partir de fuentes renovables por parte de los usuarios. Asimismo, se establece un régimen de promoción para la creación y radicación de empresas destinadas a fabricar y ensamblar equipamiento de generación distribuida de energía eléctrica a partir de fuentes renovables.

Dicho régimen se instrumenta con:

Medidas financieras (subsidios ambientales): Prioridad para recibir apoyo y asistencia de los fondos de promoción de inversiones vigentes o a crearse en la Provincia[38].

Medidas tributarias (beneficios fiscales): entre los que se regulan: exención del impuesto de sellos; reducción de la alícuota del impuesto so-

---

36 Artículo 10, inciso c), de la Ley 6023.

37 Conforme al artículo 18, inciso d), de la Ley 6023: "Transcurrido el plazo de cinco (5) años máximos mencionado en el inciso b), el valor de la energía entregada a la red de distribución por parte del usuario será idéntico al Precio Estacional de la categoría que detenta".

38 Artículo 21 de la Ley 6023.

bre ingresos brutos, los cuales tendrán vigencia por el plazo de diez años, prorrogables por resolución fundada de la Autoridad de aplicación. Dicho plazo comienza a correr desde la aprobación del proyecto por parte de la misma Autoridad de Aplicación[39].

Asimismo, en el artículo 22 se otorga estabilidad fiscal por el plazo de 10 años a las actividades tendientes a la creación y radicación de empresas destinadas a fabricar y ensamblar equipamiento de generación distribuida de energía eléctrica a partir de fuentes renovables.

Cabe destacar dos normas adicionales de interés. Por un lado, el artículo 23 establece que, ante un incumplimiento del emprendimiento, se impondrá como sanción la pérdida de los beneficios antes nombrados y se reclamarán los tributos dejados de abonar, más sus intereses y actualizaciones. Por otro lado, el artículo 24 da prioridad "a todos aquellos emprendimientos que favorezcan cualitativa y cuantitativamente la creación de mano de obra jujeña y que propongan una integración, con bienes de capital de origen nacional, no inferior al treinta por ciento (30%) de la inversión, fortaleciendo la cadena de desarrollo de proveedores locales", lo cual podría significar una apuesta al crecimiento económico de la Provincia de Jujuy, favoreciendo el crecimiento de empleo local.

Ampliando el marco de acción, se invita a los Municipios a adherir a la Ley 6023 y a brindar los beneficios tributarios que resulten necesarios para promover la generación de energía de fuentes renovables[40].

Según fuera publicado en el medio digital Energía Estratégica[41], si Jujuy efectiviza la adhesión a la ley nacional de energía distribuida 27424, a los beneficios fiscales y financieros que contempla la ley provincial, se le sumarían los otorgados por la ley de la Nación, como por ejemplo "el Fondo Fiduciario para el Desarrollo de la Generación Distribuida (FODIS) ya contempla 500 millones a ser entregados en 2019".

5.8. Ley 6026 de 2017 (Instituto Jujeño de energías renovables y eficiencia energética)

Si bien la presente ley no contempla medidas tributarias o financieras, es una pieza más del entramado institucional de las energías renovables de

---

39 Artículo 21 de la Ley 6023.

40 Artículo 26 de la Ley 6023.

41 Consultado en: http://www.energiaestrategica.com/confirmado-jujuy-adherira-a-la-ley-nacional-de-generacion-distribuida-mediante-energias-renovables/

la Provincia de Jujuy ya que crea al Instituto Jujeño de energías renovables y eficiencia energética.

Dicho Instituto funcionará como ente autárquico de derecho público con personería jurídica propia y su principal objetivo es fomentar la transición hacia modelos de desarrollo económico y social basados en el aprovechamiento de las energías renovables y la eficiencia energética. Para alcanzar dicho objetivo se valdrá de la investigación, la innovación científico tecnológica, la transferencia de conocimientos y la prestación de servicios relacionados con tales fines, sirviendo de guía para la elaboración e implementación de políticas públicas[42]. Esta entidad, dependiente del Poder Ejecutivo provincial, cuenta con cuatro departamentos: 'Estudios Socioeconómicos'; 'Laboratorio'; 'Académico'; y 'Eficiencia Energética'.

5.9 Ley 6080 de 2018 (Sistema Provincial de Áreas Naturales Protegidas)

La Ley 6080 del año 2018 crea el Sistema Provincial de Áreas Naturales Protegidas, el cual está integrado por todas las Áreas Naturales Protegidas bajo jurisdicción ambiental provincial, ya sean públicas, privadas o de propiedad comunitaria indígena. El objetivo es proteger un espacio geográfico claramente definido y gestionarlo mediante medios legales para preservar a largo plazo su valor cultural y asegurar los servicios ecosistémicos que estas áreas brindan[43].

Si bien la ley bajo comentario no menciona de manera directa a las energías renovables, en su artículo 36 permite "el desarrollo y emplazamiento de emprendimientos ecoturísticos privados, públicos o público-privados, sujeto al cumplimiento de los más altos estándares y requisitos de protección ambiental, gestión de residuos, eficiencia energética [...] El plan de gestión de cada área natural protegida deberá prever los lugares aptos para el emplazamiento de infraestructura, equipamiento o instalaciones con destino turístico y su atención".

Sería lógico esperar que, en áreas protegidas, los propietarios decidan instalar equipos de energía solar, por ejemplo, siempre y cuando presenten el plan de gestión.

Asimismo, la ley contiene medidas financieras y tributarias. En relación a las financieras, la Autoridad de Aplicación podrá otorgar subsidios

---

42 Artículo 1 de la Ley 6026.

43 Artículo 3 de la Ley 6080.

a través del Fondo de Gestión del Sistema Provincia de Áreas Naturales Protegidas para beneficio de los propietarios de los inmuebles en áreas declaradas como protegidas[44].

En cuanto a las medidas tributarias, se habilita a la Autoridad de Aplicación a "gestionar ante las autoridades nacionales la eximición de tributos que graven la adquisición de equipos y materiales indispensables para el desarrollo, investigación y transferencia tecnológica, destinados a la conservación y el desarrollo sustentable del Sistema Provincial de Áreas Naturales Protegidas. Podrá suscribir convenios con los Municipios y Comisiones Municipales a fin de posibilitar la reducción o exenciones en impuestos municipales"[45].

Si el propietario de un inmueble bajo un área protegida por la presente ley enmarca un plan de desarrollo sustentable el cual se basa en energías renovables, por ejemplo, podría acogerse a estos subsidios y beneficios fiscales ambientales.

6. Conclusión

La Provincia de Jujuy representa un interesante caso por la abundante regulación e institucionalidad que recibe el impulso de las energías renovables, especialmente la energía solar. Ya en 1999 se dictó la Ley 5128 otorgando beneficios fiscales ambientales para fomentar la energía solar y eólica. Sin embargo, no se observan tributos ambientales propiamente dichos que fomenten la producción de energía basada en fuentes renovables. Predominan en el entramado normativo otras herramientas de la tributación ambiental, como los beneficios fiscales ambientales y los beneficios financieros ambientales.

El mega proyecto solar Cauchari es un reflejo de la política fiscal ambiental de la Provincia, que supo dar las seguridades jurídicas e incentivos económicos necesarios para llevarlo a cabo, especialmente a partir de la mencionada Ley 5949 (que habilitara a JEMSE a acceder a créditos del banco chino EXIMBANK). Uno de los mayores desafíos en la implementación de las energías renovables en economías como la argentina, es el acceso a financiamiento, ya que la inestabilidad de variables macroeconó-

---

44 Artículo 38 de la Ley 6080.

45 Artículo 39 de la Ley 6080.

micas clave (como la inflación y la tasa de cambio con moneda extranjera) impactan negativamente en el sector de las energías renovables.

A lo largo de las normas analizadas, las principales medidas tributarias que emergen son: estabilidad fiscal, exenciones impositivas (ingresos brutos, sellos) y un sistema Feed-in-Premium, especialmente importante para sumar nuevos "prosumidores". En paralelo, se orquestan sistemas de preferencia para acceder a créditos con fines ambientales o fondos provinciales creados o a crearse.

Estas medidas tributarias y financieras representan una gran oportunidad para las energías renovables en la Provincia de Jujuy. Especialmente, para la puesta en marcha de la generación distribuida de energía, esto es, el incentivo de los "prosumidores" o usuarios-generadores. Como se mencionó en la introducción, la Provincia de Jujuy cuenta con una de las radiaciones solares más altas del país, con lo cual la instalación de paneles solares en edificios y hogares son una estratégica opción como política de mitigación del cambio climático.

Sin embargo, nótese nuevamente que al momento de la publicación del presente trabajo la Provincia de Jujuy aún no ha adherido a la Ley nacional de energía distribuida 27424, con lo cual ciertas medidas tributarias ambientales de esta última no podrían ser aplicados a nivel provincial. Por otro lado, se evidencia una falta de decretos reglamentarios de las normas que introducen beneficios fiscales, lo cual impone aún más barreras para impulsar exitosamente las energías renovables en la provincia. Se necesitará reglamentar las leyes analizadas, ya que las mismas presentan cuantiosas aristas técnicas que necesitan ser aclaradas para brindar seguridad jurídica, que se refleja de manera directa en las inversiones necesarias.

Por último, más allá de las incertidumbres y lagunas regulatorias que aún rodean a las normas analizadas, creemos que la tributación ambiental es una gran herramienta político-jurídica para fomentar y concretar con éxito la tan necesaria transición energética que ponga en marcha la disminución de GEI, causantes del cambio climático.

TRIBUTACIÓN AMBIENTAL Y ENERGÍAS RENOVABLES EN LA PROVINCIA DE LA PAMPA

Patricia Alderete[1]

Resumen: El objeto de este trabajo, es realizar un análisis descriptivo de la legislación vigente sobre energías renovables en la Provincia de La Pampa, identificando y valorando las normas que a través de diversas medidas tributarias o financieras, promueven el uso de las energías amigables con el medio ambiente. En este sentido, la Provincia de La Pampa, regula medidas tributarias ambientales y medidas financieras a fin de promover el uso de energías renovables, aunque las primeras sólo se refieren a escasos beneficios fiscales. También se implementan políticas públicas para propiciar el uso de las energías limpias, pero la legislación resulta ciertamente escasa y no se encuentra completamente alineada con la normativa nacional. De esta forma, podemos decir que aún existe un extenso camino por recorrer en la normativa provincial.

Abstract: *The purpose of this work is to analyze and describe the current regulations on renewable energies in the Province of La Pampa, identifying and valuing those norms that, through various tax or financial measures, favor the use of renewable energies. In this sense, the Province of La Pampa regulates environmental tax measures and financial measures in order to promote the use of renewable energy, although the formers only refer to scarce fiscal benefits. Public policies are also implemented to promote the use of clean energy, but the legislation is certainly scarce and is not completely aligned with national regulations. In this way, we can say that there is still a long way to go in provincial regulations.*

---

[1] Abogada por la Universidad Nacional de Córdoba (UNC) Argentina. Especialista en Tributación para el MERCOSUR por la Universidad Nacional de Entre Ríos. (UNER) Argentina. Profesora de grado en la Facultad de Derecho UNC. Investigadora en el Centro de Investigaciones Jurídicas y Sociales. UNC. Co- directora 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. Correo electrónico: alderetepia@gmail.com

1. Introducción

La Provincia de La Pampa es, al igual que las demás provincias argentinas, autónoma respecto del Gobierno Nacional en la mayoría de los temas, exceptuando aquellos de alcance federal. Su sistema de gobierno es regulado por la Constitución Provincial, sancionada el 6 de octubre de 1960 (y reformada en la Convención de 1994). El gobernador, que es la máxima autoridad ejecutiva, es electo por un período de 4 años, con posibilidad de reelección, actualmente Carlos Alberto Verna es el gobernador de la Provincia.

El Poder Legislativo consta de una única cámara que con 30 miembros, que representan el pueblo pampeano y pueden ser electos por 2 períodos de 4 años, como máximo. El Poder Judicial, se puso en marcha a partir de la Ley Provincial 21 (promulgada en 1953), siendo regulado por la Constitución Provincial. El 1 de marzo de 2011, entró en vigencia la Ley Orgánica 2574, la que organiza el Poder Judicial.

La Provincia se encuentra dividida en 22 departamentos, 58 municipios, 21 comisiones de fomento y un ente comunal. Los municipios y comisiones de fomento son independientes de los departamentos y en general abarcan territorios de más de uno, llegando en un caso a cuatro.

Este trabajo se propone realizar una descripción y valoración de la normativa vigente en la Provincia de La Pampa, que propicia el uso de energías renovables, regulando diversas medidas tributarias y/o financieras. En primer lugar, se presenta una caracterización geográfica, climática y política-institucional de la Provincia. En segundo lugar, se realiza un análisis descriptivo de aquellas normas vigentes que, de manera expresa o implícita, promueven el uso de las energías renovables y, por último, se presentan las conclusiones del trabajo.

2. Caracterización geográfica y climática

Como su nombre lo indica, gran parte del territorio de esta Provincia está formado por la extensa llanura pampeana, sin embargo, existen importantes variaciones de relieve. El oeste pampeano constituye una zona de transición hacia la región cuyana y del Comahue, mientras va ganando altura hasta alcanzar una altitud promedio de 600 m, con cumbres de más de 1100m, con el Cerro Negro (1125m) y el cerro Aguas de Torres (aprox. 1000m), ambos ubicados en el extremo noroeste de la Provincia, como máximas altitudes. En el centro oeste se ubican las

Sierras Mahuidas, antiguas montañas bajas muy erosionadas entre las que se destacan la sierra de Lihué Calel, las sierras de Carapacha Grande y Carapacha Chica, las Lomas de Olguín, las Sierras Chicas, las de Choique Mahuida y la de Pichi Mahuida.

Entre todas estas sierras aisladas y una zona de valles poco profundos, se extiende una zona amesetada de substrato volcánico (basáltico) generalmente recubierto de médanos fosilizados con una cubierta de tussok o de caldenal: la Planicie de la Loma Negra y la Planicie Loma Redonda, ambas están separadas por una apenas perceptible cumbrera que corre de oeste a este y que tiene por mayor altura al Cerro del Chancho (392m) ubicado casi en el exacto centro geográfico de la Provincia. Al pie de las bardas de las mesetas basálticas surgen manantiales de agua dulce como los de Agua Rica, La Copelina y Puelén.

La parte más llana es aquella que linda con las Provincias de Córdoba y Buenos Aires, con una zona de hundimiento anegadiza con humedales alimentados por los desbordes del río Quinto, la región centro-oriental de la Provincia presenta amplios valles con restos de paleocauces (antiguos ríos) que corren en declive de oeste a este, tales valles se abren en abanico a partir de la altiplanicie central con suaves bordes y declives desde el oeste hacia el este, entre los mismos se destacan de norte a sur el Bajo Lucero, el Valle Nerecó, Bajo del Tigre, Valle de Chapalcó (o Malal Huaca), Valle de Quehué, Valle Daza, Valle Utracán, Valle Acha, Valle Maracó Chico, Valle Maracó Grande, Valle Hucal, Valle de la Laguna Blanca Grande y el Bajo Las Cuatro Lagunas.

El Centro-Oeste de la Provincia está atravesado por una depresión diagonal originada en una falla tectónica recorrida por el Río Chadileuvú-Curacó y una serie de humedales llamados Bañados del Atuelen el norte, y en el sur las lagunas de Urre Lauquen, Dulce y Amarga y las salinas o salares, restos de antiguas lagunas secas.

Finalmente, al oeste de la depresión del río Chadileuvú-Curacó el terreno vuelve a elevarse con la presencia de la Sierra del Fresco y la sierra del ya señalado Cerro Negro, por contrapartida en el sur y sureste de la Provincia existen depresiones paralelas al río Colorado, típicas del relieve patagónico como el Bajo del Milico, El Bajo de la Escalera y el bajo de Choique Malal, algunas con cotas de hasta 50m bajo el nivel del mar.

La hidrografía es escasa aunque con muy importantes cursos. Está atravesada por el Río Desaguadero (Argentina) del Oeste, también denominado con su topónimo equivalente en mapudungun: Chadileuvú, y su continuación el Curacó ("Agua de piedra"). Este curso de agua ha

perdido gran parte de su caudal, ya que sus principales afluentes -los ríos Atuel, Tunuyán, Diamante, Mendoza y San Juan- son sobre-utilizados para el riego de los cultivos, principalmente mendocinos. Hacia el Sur, se encuentra el Río Colorado.

También se hallan varias lagunas de tamaño pequeño, tal es el caso de la Laguna La Arocena, ubicada a 5km del centro de la Ciudad de General Pico, en el Departamento Maracó, al Norte de la Provincia.

El informe suministrado por el Instituto Nacional de Estadísticas y Censos (INDEC) "Proyección de Población por Provincias 2001-2010" revela que La Pampa alcanzó, según el censo de 2010, los 320.000 habitantes. Con una tasa de crecimiento medio acumulativo del 21,2 por mil (15 por crecimiento vegetativo y 6,2 de crecimiento migratorio neto), un ritmo de urbanización del 12,8% y una composición atarea del 31% de preactivos (hasta 14 años), del 60% de activos (entre 15 y 64 años) y del 9% de pasivos (de 65 a más años), sus dos principales ciudades, Santa Rosa-Toay y Gral Pico, detentan el 50% de la población total[2].

3. Legislación de la Provincia de La Pampa

3.1. Constitución Provincial

La Constitución de la Provincia de La Pampa (CP), del año 1994 en el artículo 18, sin hacer referencia expresa a las energías renovables, reconoce el derecho de todos los habitantes a vivir en un ambiente sano y ecológicamente equilibrado y, el deber de preservarlo.

Se establece la obligación del Estado y de toda la comunidad de proteger el ambiente y los recursos naturales, promoviendo su utilización racional y el mejoramiento de la calidad de vida. Asimismo, asigna a los poderes Públicos el deber de dictar normas que aseguren: a) la protección del suelo, la flora, la fauna y la atmósfera; b) un adecuado manejo y utilización de las aguas superficiales y subterráneas; c) una compatibilización eficaz entre la actividad económica, social y urbanística y el mantenimiento de los procesos ecológicos esenciales; d) la producción, uso almacenaje, aplicación, transporte y comercialización correctos de elementos peligrosos para los seres vivos, sean químicos, físicos o de otra naturaleza; como también la información y educación ambiental en todos los niveles de enseñanza.

---

2 http://mapoteca.educ.ar/.files/index.html.1.947.html

La CP también declara a la Provincia como "zona no nuclear", con el alcance que una ley especial determine en orden a preservar el ambiente. Y dispone la responsabilidad de acuerdo a las regulaciones legales vigentes, por todo daño que se provoque al ambiente[3].

3.2. Ley 2255 de 2006, complementada por el Decreto 81 de 2011 (PERMER)

Esta norma, sancionada en el año 2006, aprueba en el artículo 1 el Convenio celebrado en el año 2005, entre la Secretaría de Energía de la Nación y la Provincia de La Pampa, por el que se acuerda la participación de la Provincia, en el PERMER (Proyecto de Energías Renovables en Mercados Rurales). Tanto el Convenio como los Anexos 1 y 2, forman parte de esta ley.

A través del Convenio mencionado precedentemente, el Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento (Banco Mundial) mediante un préstamo, provee los fondos que conforman el aporte de la Nación al proyecto PERMER. Los bienes de afectación son los bienes adquiridos como equipamiento e instalaciones para la prestación del Servicio de Abastecimiento Eléctrico a los Usuarios del Mercado Rural Disperso a través del PERMER y los que se incorporen para la prestación en virtud de este régimen [4].

Como advertimos, esta normativa aprueba el Convenio celebrado entre la Secretaría de la Nación y la Provincia de La Pampa. No contempla medidas tributarias ambientales.

3.3. Ley 2918 de 2016 (Adhesión a la Ley nacional 27191)

La Provincia de La Pampa adhiere a la Ley nacional 27191[5]. Sin embargo, cabe aclarar que establece sus propias definiciones, en relación a las energías renovables las que se mencionan más adelante.

Su texto declara de interés provincial la generación de energía eléctrica a partir del uso de fuentes de energía renovables, incluye a la prestación de servicio público, la producción e investigación para el desarrollo tecnológico y fabricación de equipos e instalaciones con esa finalidad[6].

---

3 https://leyes-ar.com/constitucion_la_pampa/18.htm

4 Ley 2255 de la Provincia de La Pampa.

5 Artículo 1 de la Ley 2918.

6 Artículo 2 de la Ley 2918.

El objetivo de la presente Ley, consiste en lograr una contribución con el desarrollo de las fuentes de energía renovables, hasta alcanzar el autoabastecimiento del consumo de energía eléctrica provincial, para lo cual, establece un plazo de diez años, contados a partir de la puesta en vigencia de la misma[7].

A través de esta normativa se promueve la realización de nuevas inversiones en emprendimientos de generación de energía eléctrica, a partir del uso de fuentes renovables de energía en todo el territorio provincial.

Se trata de inversiones en la construcción de las obras civiles y complementarias de las centrales de generación de energía eléctrica; de obras electromecánicas y de montaje de equipos y, de toda obra eléctrica destinada a la interconexión de estas centrales a la red pública provincial; también incluye, a la fabricación y provisión de equipos o componentes para su integración a equipos fabricados localmente en relación a las fuentes renovables[8].

Es importante señalar que establece sus propios conceptos[9]:

a) Fuentes de energía renovables: aquellas fuentes de energía renovables no fósiles, que son la energía eólica, solar, hidráulica, biomasa, gases de vertedero, gases de plantas de depuración, biocombustibles y biogás con excepción de los usos previstos en las Leyes Nacionales 26093[10] y 26334[11].

b) Energía eléctrica generada a partir de fuentes de energía renovables: se entenderá por tal, la electricidad generada por centrales que utilicen exclusivamente fuentes de energía renovables, así como la parte de energía generada a partir de dichas fuentes en centrales híbridas que también utilicen fuentes de energía convencionales.

c) Equipos para generación: son aquellos destinados a la transformación de la energía disponible en su forma primaria (eólica, hidráulica, solar, biomasa, entre otras) a energía eléctrica[12].

---

7 Artículo 3 de la Ley 2918.

8 Artículo 4 de la Ley 2918.

9 Artículo 5 de la Ley 2918.

10 Ley nacional 26093 de regulación para la producción de biodiesel en un período de 15 años en Argentina.

11 Ley nacional 26334 de producción de bioetanol.

12 Artículo 5 de la Ley 2918.

La Autoridad de Aplicación de la presente Ley, es la Administración Provincial de Energía de la Provincia de La Pampa[13].

Asimismo, dispone que el Poder Ejecutivo Provincial, a través de la Autoridad de Aplicación, lleve a cabo la instrumentación de políticas públicas destinadas a promover la inversión en el campo de las energías renovables, se mencionan entre otras:

a) Elaborar, en coordinación con las áreas del Gobierno Provincial que competan, las jurisdicciones Municipales y/o de Comisiones de Fomento, un Programa Provincial para el Desarrollo de las Energías y los Recursos Renovables en todo el ámbito del territorio provincial.
b) Coordinar con universidades, centros de estudio e institutos de investigación en la materia, preferentemente dentro del territorio de la Provincia, cada uno en el ámbito que corresponda, el desarrollo de tecnologías aplicables al aprovechamiento de las fuentes de energía renovables, en el marco de lo dispuesto por la Ley Nacional 25467 de Ciencia, Tecnología e Innovación.
c) Celebrar acuerdos de cooperación nacional e internacional con organismos e institutos especializados en la investigación y desarrollo de tecnologías aplicadas al uso de las energías renovables.

La norma también prevé quiénes son los actores, a los efectos de la aplicación e interpretación de su texto[14]. Establece un Régimen de Inversiones para la construcción de obras nuevas, o ampliaciones y mejoras de obras preexistentes a la ley, que estuvieren destinadas a la producción de energía eléctrica generada a partir de fuentes de energía renovables y, dispone que dicho Régimen regirá con los alcances y limitaciones establecidas en la presente ley, por un período de diez años. Este plazo sólo podrá ampliarse a instancias del Poder Ejecutivo.

Los beneficiarios del Régimen de Inversiones, son los mencionados en el artículo 8[15]. Por su parte, en el artículo 11 hace referencia a aquellos beneficiarios mencionados en el artículo 10 que se dediquen a la realización de emprendimientos de producción de energía eléctrica a partir de fuentes renovables de energía y que den cumplimiento a las condiciones establecidas en la misma. Ellos gozarán de beneficios pro-

---

13 Artículo 6 de la Ley 2918.

14 Artículo 8 de la Ley 2918.

15 Artículo 10 de la Ley 2918.

mocionales a partir de la aprobación del proyecto técnico-económico de inversión respectivo por la Autoridad de Aplicación, durante un plazo de plazo de 10 años establecido en el artículo 9 y, con excepción de los actores enumerados en el artículo 8 incisos 1) y 2) de esta Ley que ya hubiesen sido aprobados por la Autoridad Nacional en la materia[16]. Se trata de los siguientes beneficios promocionales:

En primer lugar prevé una medida financiera, como lo son los créditos de fomento previstos en la Ley 2870[17].

En segundo lugar, dispone una serie de medidas tributarias, que se traducen en beneficios fiscales ambientales, que a continuación desarrollamos:

a) Sobre el Impuesto a los Ingresos Brutos, se fija un régimen de alícuota cero durante un plazo de 10 años, pudiendo el Poder Ejecutivo ampliarlo hasta 15 años, para todas las operaciones comerciales que deberán tener relación directa con la actividad promocionada.
b) Sobre el Impuesto a los Sellos un régimen de alícuota cero durante un plazo de 10 años, con facultad del Poder Ejecutivo para ampliarlo hasta 15 años, para la constitución de sociedades, incluso ampliaciones de capital, y todo otro contrato, instrumento u operación realizada por el beneficiario y directamente vinculado con la actividad promocionada.
c) Sobre el Impuesto Inmobiliario una exención durante un plazo de 10 años que alcanzará, a los inmuebles destinados a la actividad promocionada y podrá extenderse a los edificios y terrenos que se destinen a vivienda y servicios sociales de empleados y obreros, conforme lo establezca la reglamentación.
e) Sobre el Impuesto a los Vehículos una exención durante un plazo de 10 años, con facultad del Poder Ejecutivo para ampliarlo hasta 15 años, para los vehículos de carga y utilitarios que sean propiedad de la beneficiaria y se afecten exclusivamente a la actividad promocionada.

En relación a los beneficiarios que pueden acogerse a los beneficios fiscales mencionados precedentemente, la normativa dispone que son

---

16 Artículo 5 del Decreto Reglamentario 531/16.

17 Ley 2870 de la Provincia de La Pampa.

aquellas personas físicas o jurídicas que revistan el carácter de responsables inscriptos (o a inscribirse) en los regímenes impositivos nacionales y/o provinciales, constituidas o a constituirse conforme a la legislación vigente que constituyan domicilio especial en la Provincia de La Pampa. Deberán ser titulares actuales o futuros de instalaciones o centrales de producción de energía eléctrica, activos de transporte eléctrico o fabricantes de equipamientos o componentes dentro de la Provincia y cuya producción se destinará, a los consumos previstos en el último párrafo del artículo 10[18].

Ante el incumplimiento de las obligaciones contractuales a que se somete un beneficiario, en virtud del emprendimiento se producirá la caída automática de los beneficios acordados por esta Ley y el reclamo por parte del Estado Provincial de los tributos dejados de abonar, más sus intereses y actualizaciones. Todo ello, sin perjuicio de las acciones legales que le cupieren iniciar ante aquel, cuando correspondiere[19].

La Autoridad de Aplicación, tiene facultad para establecer, regular y actualizar, los cuadros tarifarios que correspondan a la energía eléctrica producida con recursos renovables; con contrato en el sistema eléctrico provincial, por los actores definidos en el artículo 8, puntos 3 y 4, de la presente Ley. Asimismo, posee facultad para:

Establecer medidas financieras, como lo son los subsidios promocionales, para el desarrollo y la industria sobre las tarifas mencionadas**.**

Disponer un régimen de compensaciones tarifarias con los productores, a fin de propender al equilibrio de la ecuación costo-beneficio del emprendimiento.

Fijar el régimen de las tarifas de venta del unitario de energía eléctrica generado con recursos renovables por los productores del sistema eléctrico provincial, definidos en el artículo 8, puntos 3 y 4, de la presente Ley.

Implementar una normativa técnica específica de medición de energía por actor productor-consumidor o por productor, de tipo bidireccional o con medición exclusiva para energía consumida y para energía generada[20].

Es importante señalar que la norma invita a los municipios y comisiones de fomento de la Provincia a adherirse a la normativa y a dictar, en sus respectivas jurisdicciones, su propia normativa con el objeto de promover la producción de energía eléctrica a partir de fuentes renovables de energía.

---

18 Artículo 11 de la Ley 2918.

19 Artículo 12 de la Ley 2918.

20 Artículo 18 de la Ley 2918.

Para ello, les otorga la facultad de utilizar beneficios fiscales, como exenciones impositivas o bonificaciones en tasas municipales[21].

Habiendo realizado el análisis de esta normativa, consideramos relevante mencionar el concepto de beneficios fiscales. Para ello, adherimos al criterio de Salassa Boix quien afirma que pueden ser entendidos como aquellas ventajas que, bajo una justificación ambiental, se otorgan en el marco del Derecho tributario con el objeto de anular, aminorar o aplazar el pago de un gravamen a los fines de incentivar conductas ambientales[22].

Cabe señalar que la norma bajo análisis contempla tanto medidas tributarias ambientales como medidas financieras, de ahí la importancia de distinguir ambos tipos de medidas. El mismo autor establece la diferencia entre los beneficios tributarios y los subsidios, acudiendo a la noción de actividad financiera del Estado. A estos efectos, sostiene que "…dicha actividad está basada en el binomio ingreso-gasto y en la manera en que éstos se relacionan, a través del presupuesto, para que aquél pueda cumplir con sus fines. De esta manera, la distinción fundamental entre los beneficios tributarios y los subsidios es el modo en que estas medidas afectan el presupuesto estatal. Los beneficios 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 necesariamente un desembolso de dinero por parte del Estado". Con ambas medidas el Estado puede alcanzar sus fines, pero con los beneficios tributarios ambientales resigna recursos para alentar conductas ambientales, mientras que con los subsidios ambientales destina recursos para financiar actividades que favorecen al medioambiente[23].

Antes de concluir, es interesante resaltar que la Ley 2918 es la única norma de la Provincia que invita a sus municipios y comisiones de fomento a dictar, en el marco de sus respectivas jurisdicciones, su propia normativa para promover la producción de energía eléctrica a partir de fuentes renovables de energía. Asimismo, los faculta para realizarlo, utilizando beneficios fiscales, como exenciones impositivas o bonificaciones en tasas municipales a los municipios.

---

21 Artículo 19 de la Ley 2918.

22 Salassa Boix, R., *La protección ambiental a través del Derecho fiscal* (Dir.: Rodolfo Salassa Boix y Coords.: Patricia Alderete y Julia Bach), Advocatus y Ciencia, Derecho y Sociedad (UNC), Córdoba, 2015, p. 38.

23 Salassa Boix, R., *Tributación y medio ambiente: una alternativa sustentable*, Editorial Jurídica Continental, San José de Costa Rica, 2018, pp. 121 y 122.

3.4. Ley 2978 de 2017 (PERMER)

A través de esta ley, se aprueba el Convenio Ampliatorio de Participación en el Proyecto de Energías Renovables en Mercados Rurales y sus Anexos I y II por el cual, se convienen las condiciones de ejecución del PERMER II en la Provincia de La Pampa. Fue suscripto el día 1 de Junio de 2016 entre el Ministerio de Energía y Minería de la Nación y el Gobierno de la Provincia de La Pampa. Asimismo, dispone que el Convenio Ampliatorio forma parte de la presente Ley[24].

3.5. La ley 3133 de 2018 (Fomento del uso de termotanques solares)

La presente Ley tiene como finalidad fomentar el uso de termotanques solares en viviendas particulares, viviendas sociales, industrias y todos los estamentos públicos de la Provincia de La Pampa[25]. Se define a los termotanques solares como "…todo sistema que utilice la energía solar para el calentamiento de agua"[26].

Entre otros objetivos la norma se propone fomentar el uso y la adquisición de termotanques solares, a fin de promover la producción y consumo de energía solar térmica; disminuir el consumo de energía de fuentes no renovables incentivando el ahorro energético provincial; propiciar el desarrollo de las industrias relacionadas a la fabricación, ensamble e investigación sobre energía solar térmica[27].

A su vez, se menciona la creación mediante la Autoridad de Aplicación del Registro provincial de instaladores de termotanques solares, estableciendo las obligaciones que les corresponden a quienes presten el servicio de instalación de termotanques solares domiciliarios[28].

No se prevén medidas tributarias ambientales, sin embargo, sí se contempla una medida financiera al disponer que el Poder Ejecutivo Provincial formalizará incentivos a través de líneas especiales de créditos, tanto de la Ley Provincial 2870 como del Banco La Pampa[29].

---

24 Artículo 1 de la Ley 2978.
25 Artículo 1 de la Ley 3133.
26 Artículo 3 de la Ley 3133.
27 Artículo 2 de la Ley 3133.
28 Artículo 4 de la Ley 3133.
29 Artículo 5 de la Ley 3133.

4. Conclusiones

Este trabajo tuvo como objetivo realizar un análisis descriptivo de la legislación vigente en la Provincia de La Pampa sobre energías renovables, identificando y valorando las normas que promueven el uso de las energías limpias, a través de diversas medidas tributarias y/o financieras.

Del estudio realizado, podemos inferir que en la Provincia es escasa la legislación en materia de energías renovables. No obstante ello, la normativa analizada contempla medidas tributarias ambientales como así también medidas financieras.

La CP del año 1994 si bien no hace referencia expresa a las energías renovables, reconoce, por un lado, el derecho de todos los habitantes a vivir en un ambiente sano y ecológicamente equilibrado y, por el otro, el deber de preservarlo. A su vez, establece la obligación del Estado y de toda la comunidad de proteger el ambiente y los recursos naturales, promoviendo su utilización racional y el mejoramiento de la calidad de vida.

Con respecto a la legislación analizada, la Ley 2255 de 2006 (complementada por Decreto 81/11) aprueba el Convenio sobre Participación de la Provincia en el Proyecto de Energías Renovables en Mercados Rurales (PERMER). Sin embargo, esta Ley no contempla medidas tributarias ambientales.

Diez años después, a través de la sanción de la Ley 2918, la Provincia adhiere a la Ley nacional 27191 sobre Régimen de Fomento Nacional para el Uso de Fuentes Renovables de Energías destinadas a la Producción de Energía Eléctrica. Esta normativa establece sus propias definiciones en relación a las energías renovables. Esta norma sí contempla medidas tributarias ambientales, aunque sólo se trata de beneficios fiscales. La Provincia no adhirió a la Ley nacional 27424 de 2017, que promueve la generación de energía distribuida a partir de fuentes renovables, de manera que la coordinación con las políticas públicas nacionales en materia energética es parcial.

Estos beneficios se aplican sobre el Impuesto a los Ingresos Brutos (un régimen de alícuota cero durante un plazo de 10 años ampliable por otros 5 años más); el Impuesto a los Sellos (un régimen de alícuota cero durante un plazo de 10 años ampliable por otros 5 años más); sobre el Impuesto Inmobiliario (exención por 10 años) y sobre el Impuesto a los Vehículos (exención por 10 años ampliables por 15 años más).

Además de estas medidas tributarias, también regula medidas financieras, como el establecimiento de subsidios promocionales, para

el desarrollo y la industria sobre las tarifas mencionadas, y un régimen de compensaciones tarifarias con los productores, a fin de propender al equilibrio de la ecuación costo-beneficio del emprendimiento. De manera que es una Ley que contempla tanto medidas tributarias ambientales como medidas financieras.

Se trata de la única norma de la Provincia que invita a sus municipios y comisiones a dictar, en sus respectivas jurisdicciones, medidas para promover la producción de energía eléctrica a partir de fuentes renovables de energía. Para ello se hace especial hincapié en la utilización de beneficios fiscales, tales como exenciones impositivas o bonificaciones en tasas municipales a los municipios.

La Ley 3133 de 2018 tiene como finalidad fomentar el uso de termotanques solares en viviendas particulares, viviendas sociales, industrias y todos los estamentos públicos de la Provincia. Desafortunadamente, esta normativa no prevé medidas tributarias ambientales, aunque sí contempla una medida financiera, a través de líneas especiales de crédito.

En definitiva, del análisis realizado podemos inferir que la Provincia de La Pampa, regula medidas tributarias ambientales y medidas financieras a fin de promover el uso de energías renovables, aunque las primeras sólo se refieren a escasos beneficios fiscales. También se implementan políticas públicas para propiciar el uso de las energías limpias, pero la legislación resulta ciertamente escasa y no se encuentra completamente alineada con la normativa nacional. De esta forma, podemos decir que aún existe un extenso camino por recorrer en la normativa provincial.

TRIBUTACIÓN AMBIENTAL Y ENERGÍAS RENOVABLES EN LA PROVINCIA DE LA RIOJA

Rodolfo Salassa Boix[1] y Florencia Dellarossa[2]

Resumen: La normativa vigente de la Provincia de La Rioja promueve las energías renovables a través de la Tributación Ambiental, aunque de manera muy deslucida e incipiente. Esto es así porque dicha promoción está dada por una sola norma, que consagra una exención amplia que de momento no se encuentra reglamentada y cuyo plazo de vigencia es dudoso. No obstante, destacamos que, a diferencia de otras provincias, La Rioja adhirió a los tres grandes regímenes nacionales sobre las energías renovables. De manera que, si bien se han dado importantes avances en el dictado de normas provinciales sobre las energías renovables y en la coordinación de aquéllas con la política energética nacional, aún queda un largo camino por recorrer. En este camino no sólo sería bueno reglamentar e incrementar los beneficios fiscales vigentes, sino también implementar tributos ambientales para desalentar la generación y el uso de energías no renovables.

Abstract: *The current regulations of the Province of La Rioja promote the renewable energy through the Environmental Taxation, although in a very lackluster and incipient way. This is because this promotion is given by a single act, which enshrines a broad exemption that is currently not regulated and whose period of validity is doubtful. However, we empha-*

---

[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.

[2] Abogada, por la Universidad Nacional de Córdoba, Argentina (UNC).

size that, unlike other provinces, La Rioja adhered to the three major national regimes on renewable energy. So, while significant progress has been made in the issuance of provincial regulations on renewable energy and the coordination of those with the national energy policy, there is still a long way to go. In this way it is necessary not only to regulate and increase the current tax benefits, but also to implement environmental taxes to discourage the generation and use of non-renewable energies.

1. Introducción

La Provincia de La Rioja, tal como figura en su Constitución Provincial (CP), es una de las 23 provincias argentinas y uno de los 24 estados auto-gobernados o jurisdicciones de primer orden que conforman el país. Su capital y ciudad más poblada es la homónima La Rioja. La Rioja fue fundada por Juan Ramírez de Velasco el 20 de mayo de 1591, bautizándola como "Ciudad de Todos los Santos de la Nueva Rioja".

Al igual que las demás provincias argentinas es autónoma respecto del gobierno nacional en las cuestiones que no fueron expresamente delegadas a éste a través de la Constitución Nacional (CN)[3]. A diferencia de la mayoría de las provincias argentinas, en La Rioja los departamentos y los municipios son una misma entidad y actualmente se encuentra dividida en 18 departamentos. Su primera Constitución fue sancionada en 1855 y modificada al poco tiempo en 1866. Hace varias décadas (1986) fue dictada una nueva CP, la cual fue modificada recientemente en tres oportunidades. Su texto reconoce la autonomía provincial y establece que todos los municipios deben dictar su carta orgánica[4].

Esta Provincia se encuentra ubicada en la región Noroeste del país y limita al Norte con la Provincia de Catamarca, al Este con la Provincia de Córdoba, al Sur con la Provincia de San Luis, al Oeste con la Provincia de San Juan y al Noroeste con Chile, cuyo límite está determinado por la divisoria de aguas de la Cordillera de los Andes.

Según el último censo oficial de 2010, cuenta con tan solo 333.642 habitantes, de manera que es la cuarta provincia menos poblada, por delante de las provincias de La Pampa, Santa Cruz y Tierra del Fuego, Antártida

---

3 Artículo 121 de la CN.

4 Artículo 154 de la CP.

e Islas del Atlántico Sur. Por su parte, sus 3,7 habitantes por kilómetro cuadrado (su territorio total ocupa 89.680km²) la convierten en la sexta provincia menos densamente poblada, por delante de las provincias de Catamarca, Río Negro, Chubut, La Pampa y Santa Cruz.

Desde el punto de vista político, desde la vuelta de la Argentina a la democracia en 1983 su gobernador siempre fue un representante del Partido Justicialista, siendo Sergio Casas quien actualmente (y desde 2015) preside la Provincia. De manera que desde finales de 2015, cuando Mauricio Macri asumió la presidencia del país representando a la coalición política denominada "Cambiemos", la Nación y la Provincia de Buenos Aires se encuentran a cargo de diferentes agrupaciones políticas. Al finalizar este capítulo intentaremos comprobar si esta circunstancia política ha influido o no para que la Provincia de La Rioja se alinee a la política del país en materia de energías renovables.

Desde el punto de vista geográfico, la parte oeste de la Provincia se encuentra dentro de la región andina y la mayor parte dentro de la región geográfica denominada Sierras Pampeanas. La parte norte de la Provincia se encuentra atravesada por varias sierras, entre las que se destacan las Sierras de Velasco y las Sierras de Famatina cuya cumbre es el alto Cerro General Belgrano[5], que la recorren de Norte a Sur y entre las mismas forman amplios valles. La parte sur cuenta con varias sierras aisladas por llanuras. Su territorio presenta básicamente tres áreas que van desde el Sur hasta el Norte. El Sur presenta un relieve bajo, dominado por la Sierra de los Llanos y otras sierras adyacentes, como las de las Minas y de Malanzán, rodeadas todas de planicies semidesérticas. El Sudeste provincial es la zona más baja y allí se encuentra la penillanura llamada Los Llanos de La Rioja y en los límites la depresión del desierto de las Salinas Grandes. El Centro cuenta con dos formaciones importantes, la Sierra de Velasco, en cuya ladera este de la Sierra de Velasco se emplaza su capital, y la Sierra de Famatina.

La mayor parte del territorio provincial presenta un clima semiárido continental y árido de montaña, con escasa humedad, debido a que los vientos húmedos provienen del anticiclón del Océano Atlántico Sur y cuando llegan a la Provincia lo hacen con poca humedad y fuerte radiación solar. En las zonas bajas los veranos son muy calurosos y los inviernos son cortos, con moderadas temperaturas. Las precipitacio-

---

5 Con una altitud de 6250m es la cumbre extra-andina más elevada del mundo fuera del continente asiático.

nes no superan los 400mm anuales, con excepción de algunos parajes montañosos, donde son algo más importantes. La Rioja presenta características propias de un clima continental, con inviernos suaves y secos que presentan temperaturas promedio por encima de los 10°C y escasas lluvias, así como una alta oscilación diaria. Los veranos son lluviosos y extremadamente cálidos y temperaturas máximas en torno a los 48°C, siendo una de las más altas de Argentina.

A partir del objetivo general de la presente obra, en este capítulo pretendemos determinar y valorar la normativa de la Provincia de La Rioja para promover la generación y el uso de las energías renovables a través de la Tributación Ambiental. A estos fines, el capítulo se divide en dos grandes partes que luego darán paso a la conclusión final. Por un lado, se resumirá la principal normativa vigente de la Provincia sobre la generación y el uso de las energías renovables y, por el otro, se analizarán las medidas tributarias que directa e indirectamente pueden fomentar dichas energías en desmedro de las energías no renovables.

2. Regulación de las energías renovables

2.1. Constitución de la Provincia de La Rioja

La CP data del año 1855, luego que el Congreso Nacional en noviembre de 1854 reglamentara el artículo 5 de la CN a los fines que las provincias dictaran sus propias constituciones. Aquella Constitución tuvo importantes modificaciones en los años 1865, 1909, 1933 y 1949, pero luego fue reemplazada por una nueva en 1986, la cual fue luego modificada en 1998, 2002 y 2008.

Antes de analizar cronológicamente la regulación de las energías renovables en la Provincia, y a los efectos de contextualizar la protección ambiental en su ordenamiento jurídico, es importante destacar que la CP reconoce el derecho de todos los habitantes de la Provincia a gozar de un ambiente sano y equilibrado, apto para el desarrollo humano, respetando en todo momento a las generaciones futuras. Asimismo, se consagra el deber de preservarlo, que pesa tanto sobre los habitantes como sobre las autoridades de la Provincia[6].

---

6 Artículo 66 de la CP.

Desde el año 1986 que la CP hace referencia a la protección del medio ambiente, pero su redacción actual se adoptó ocho años después (modificación del año 1998), como consecuencia de la última reforma de la CN en 1994. De esta forma, se adoptó un texto muy similar al del artículo 41 de la CN. Tal es la similitud con su homóloga nacional[7] que la *Carta Magna* provincial también contiene el amparo para la protección de derechos colectivos[8]. Asimismo, cuando se regula la figura del "defensor del pueblo", la CP le asigna la función de velar por la defensa de los recursos naturales y el cuidado del normal desarrollo del medio ambiente humano[9].

Respecto de las energías renovables, no existe ninguna alusión, no obstante, su Preámbulo declara que la Provincia se encuentra abierta a "… recibir y aprovechar el influjo de la revolución científica, tecnológica, económica y social que transforma el mundo…". Esta declaración sin dudas abre la puerta al uso de las energías renovables.

En definitiva, si bien no se contemplan referencias constitucionales expresas sobre el uso de medidas tributarias para proteger el medio ambiente en general o promover las energías renovables en particular, la CP posee un alto contenido ambiental que brinda un marco adecuado para el dictado de normativa provincial en ese sentido.

2.2. Ley 7423 de 2002 (PERMER I)

A través de esta Ley se ratifica el Convenio de Participación en el Proyecto de Energías Renovables en Mercados Rurales (conocido como "PERMER I"), suscripto entre el Estado Nacional y la Provincia de La Rioja. Dicho Convenio fue firmado el día 7 de agosto de 2002; luego enmendado mediante una Addenda firmada el 7 de noviembre de 2006, aprobada por la Ley, y complementado por un Acuerdo Complementario firmado el 14 de mayo de 2010. Constituye una de las primeras leyes provinciales que hacen mención, aunque de manera indirecta, a la promoción de las energías renovables.

---

7 Artículo 43, 2º párrafo, de la CN.

8 Artículo 20, punto 2, de la CP.

9 Artículo 144 de la CP.

2.3. Ley 7801 de 2005 (Ley Provincial del Medio Ambiente)

Mediante esta norma, conocida como "Ley Provincial del Medio Ambiente", se establecen los criterios y las normas básicas destinadas a conservar y mejorar el patrimonio ambiental; proteger la dinámica ecológica y la salud humana; propiciar el uso sustentable de los recursos naturales y recuperar los ambientes desertificados o contaminados. Todo ello con el objetivo de asegurar la calidad ambiental y la diversidad biológica para las generaciones presentes y futuras, conforme lo establece la CP[10].

Existe una estrecha relación entre esta norma y la CP, de igual manera a la que existe a nivel nacional entre la Ley 25674 de 2002 y la CN. De hecho, la Ley 7801 es consecuencia y se sustenta justamente en la referida norma nacional. De esta Ley provincial destacamos fundamentalmente dos cuestiones clave para nuestro trabajo.

Por un lado, en ningún momento se alude expresamente a las energías renovables, pero su Título V regula cuestiones atinentes a los recursos naturales renovables y no renovables[11]. Dentro de este Título se encuentra todo lo vinculado a la conservación del patrimonio genético; las aguas, los suelos y la atmósfera; la flora y la fauna autóctona y las áreas naturales protegidas; la contaminación ambiental; los recursos minerales

Por el otro, entre las múltiples y variadas funciones que se le otorga a la Dirección General de Medio Ambiente y Desarrollo Sustentable como Autoridad de Aplicación, se menciona la de "promover, programar e implementar la concesión de premios y otros incentivos para quienes contribuyan a la preservación, conservación y defensa del ambiente"[12]. Esta atribución deja abierta la posibilidad, aunque sea implícita, para la implementación de medidas tributarias ambientales que fomenten la generación o el uso de las energías renovables.

---

10 Artículo 66 de la CP.

11 Este Título abarca de los artículos 25 al 66 de la Ley 7801.

12 Artículo 3, inciso k), de la Ley 7801.

2.4. Ley 8190 de 2007 (Energías renovables y adhesión a Ley nacional 26093)

Esta norma fue dictada con dos grandes objetivos, ambos de gran interés para nuestro trabajo, y fue la primera regulación provincial en regular expresamente las energías renovables y promover su uso y generación.

Por un lado, se declara de interés provincial y público la generación y el uso de las energías renovables, blandas o limpias a partir de la aplicación de las fuentes renovables en todo el territorio de la Provincia de La Rioja[13]. Se entiende por energías renovables, alternativas, blandas o limpias a aquellas que se producen naturalmente en forma inagotable y sin ocasionar perjuicio al equilibrio ambiental y tienen por objeto el uso racional y ambientalmente sostenible de los recursos energéticos. Seguidamente, se da una lista enunciativa de tales energías, indicando para ello al sol, el viento, el biogás, la biomasa, el biocombustible, la geotermia, la mini-hidráulica y toda otra que científicamente se desarrolle manteniendo las cualidades básicas que distinguen a este tipo de energías[14].

Por otro lado, la Provincia adhirió a la Ley nacional 26093 de 2006, que regula los biocombustibles[15]. Recordemos que la normativa nacional establece un Régimen de Promoción para la Producción y Uso Sustentables de Biocombustibles en el territorio de la Nación Argentina, por un plazo de vigencia de 15 años desde su aprobación[16]. La adhesión provincial fue realizada sin reservas, de manera que, entre otras cuestiones, hizo suya la definición de biocombustibles de la legislación nacional. Según ella, se trata del "bioetanol, biodiesel y biogás, que se produzcan a partir de materias primas de origen agropecuario, agroindustrial o desechos orgánicos, que cumplan los requisitos de calidad que establezca la autoridad de aplicación"[17].

Respecto a la producción de biogás, la Unidad Administrativa de Energías Renovables como Autoridad de Aplicación[18] procurará la reactivación y/o la puesta en funcionamiento de plantas de tratamiento de residuos en

---

13 Artículo 1 de la Ley 8190.

14 Artículo 2 de la Ley 8190.

15 Artículo 3 de la Ley 8190.

16 Aunque el Poder Ejecutivo nacional podrá extender el plazo precedente (art. 1, Ley 26093).

17 Artículo 5 de la Ley 26093.

18 Artículo 4 de la Ley 26093.

las principales localidades provinciales. Con relación a la producción de biocombustibles, se promueve intensivamente el cultivo de jatropha y/o de otro vegetal que por sus características se adapte a las condiciones físicas y climáticas de la Provincia, pero sin competir con el sector alimentos y sin degradar el medio ambiente[19].

Entre las diferentes atribuciones otorgadas a la Autoridad de Aplicación, se concede la competencia de "…promover y controlar la producción, procesamiento y uso sustentante de las energías procedentes de los recursos energéticos renovables o autorrenovables (biocombustibles, biogás, biomasa, energía eólica, energía solar, etc.) y sus derivados"[20], dando así lugar a los incentivos tributarios. De hecho, la propia norma establece un Régimen Promocional Provincial para las Energías Renovables que veremos en el punto 3 de este trabajo.

Antes de finalizar, la norma invita a todos los municipios de la Provincia a adherirse a su contenido y sancionar sus propias ordenanzas eximiendo del pago de contribuciones locales a los emprendimientos que se encuadren dentro de la Ley, como mecanismo de promoción de inversiones y generación de fuentes de trabajo[21].

2.5. Ley 9109 de 2011 (Tecnología solar fotovoltaica)

Se declara de interés provincial al desarrollo, la producción, el uso y las aplicaciones de la tecnología solar fotovoltaica como fuente de energía renovable[22] y se regula el aprovechamiento y promueve la investigación, el desarrollo, la producción y el uso de la energía producida a través de paneles solares y similares, tanto domiciliarios como industriales[23]. Toda actividad orientada al uso e instalación de paneles solares como fuente de energía requerirá de la autorización expresa de la Autoridad de Aplicación[24], que será designada por la Función (Poder) Ejecutiva de la Provincia[25].

---

19 Artículo 4 de la Ley 8190.
20 Artículo 6, inciso a), de la Ley 8190.
21 Artículo 5 de la Ley 8190.
22 Artículo 1 de la Ley 9109.
23 Artículo 2 de la Ley 9109.
24 Artículo 6 de la Ley 9109.
25 Artículo 4 de la Ley 9109.

Entre las funciones de la Autoridad de Aplicación se encuentra la de incentivar la inversión privada en el uso de la tecnología solar fotovoltaica[26]. Esta atribución, sumada a la gran mayoría de objetivos de la Ley que va en esa misma dirección[27], habilita implícitamente la posibilidad de dictar medidas tributarias ambientales para alentar la generación y el uso de la energía solar, como una de las principales modalidades de energías renovables.

2.6. Ley 9902 de 2016 (Ahorro y eficiencia energética)

Mediante esta legislación se crea el Régimen Provincial de Energía Renovable, Ahorro y Eficiencia Energética, y se declaran de interés provincial a los proyectos de generación de energía a través de fuentes renovables y los programas de ahorro y eficiencia energética[28].

Su objetivo es promover el uso y la aplicación de las energías renovables y toda acción tendiente a mejorar el ahorro y eficiencia energética en todos los sectores, ya sea industrial residencia, agropecuario, estatal y de transporte. Todo ello a los fines de lograr la sustentabilidad energética y el cuidado del medio ambiente[29].

El alcance de esta norma comprende a los proyectos de construcción, operación y mantenimiento de obras civiles, electromecánicas y la fabricación de componentes para la generación de energía renovable y su integración a viviendas, edificios comerciales, industriales y públicos. A estos fines, se propicia la inclusión de criterios bioclimáticas y de ahorro y eficiencia energética cuando se incorporen artefactos y sistemas[30].

Finalmente, se declara como Autoridad de Aplicación a la Subsecretaría de Energía del Ministerio de infraestructura u organismos que la reemplacen en el futuro[31].

---

26 Artículo 5, inciso f), de la Ley 9109.

27 Artículo 3 de la Ley 9109.

28 Artículo 1 de la Ley 9902.

29 Artículo 2 de la Ley 9902.

30 Artículo 3 de la Ley 9902.

31 Artículo 4 de la Ley 9902.

2.7. Ley 9818 de 2017 (Adhesión a las leyes nacionales 26190 y 27191)

Con esta normativa la Provincia adhiere a las Leyes nacionales 26190 de 2006 y 27191 de 2015, por medio de las cuales se aprobó el Régimen de Fomento Nacional para el Uso de Fuentes Renovables de Energía destinadas a la Producción de Energía Eléctrica[32].

Dicha adhesión se efectúa con expresa reserva de jurisdicción, legislación, ejecución y control de las competencias provinciales[33]. Con esta reserva entendemos que no sería aplicable a los gravámenes provinciales la exención genérica que consagra el artículo 17 de la Ley 27191 para el acceso y la utilización de las fuentes renovables de energía hasta el 31 de diciembre de 2025, que hace referencia todo tributo específico, canon o regalía regulado por la Nación, las provincias o la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CABA).

Se designa como Autoridad de Aplicación a la Subsecretaría de Energía del Ministerio de infraestructura u organismos que la reemplacen en el futuro[34].

2.8. Ley 9224 de 2018 (PERMER II)

A través de esta Ley se ratifica el Convenio Ampliatorio de Participación en el Proyecto de Energías Renovables en Mercados Rurales (conocido como "PERMER II"), suscripto entre el Estado Nacional y la Provincia de La Rioja, el cual se encuentra en el Anexo I de la norma.

2.9. Ley 10150 de 2018 (Generación distribuida y adhesión a la Ley nacional 27191)

Con esta norma la Provincia de La Rioja, por un lado, declara de interés provincial a la generación distribuida de energía eléctrica a partir de fuentes de energía renovable, con destino al autoconsumo y a la inyección de eventuales excedentes de energía eléctrica a la red de distribución[35] y, por el otro, adhiere a la Ley Nacional 27424 de 2017 en todo lo que no re-

---

32 Artículo 1 de la Ley 9818.

33 Artículo 2 de la Ley 9818.

34 Artículo 3 de la Ley 9818.

35 Artículo 1 de la Ley 10150.

sultare específicamente regulado por la presente Ley[36]. Se trata entonces de una adhesión parcial, aunque prácticamente no existen grandes diferencias entre ambas normas.

Dentro de sus objetivos se mencionan el impulso de la eficiencia energética; la reducción de las pérdidas en el sistema interconectado; la disminución de los costos para el sistema eléctrico 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[37].

La definición de usuarios-generadores es exactamente igual a la Ley nacional[38] y también se reconoce el derecho de todo usuario-generador para generar para autoconsumo energía eléctrica a partir de fuentes renovables y de inyectar sus excedentes a la red de distribución reuniendo los requisitos técnicos que establezca la reglamentación. A tal fin, se debían establecer por vía reglamentaria, diferentes categorías de usuario-generador en función de la magnitud de potencia de demanda contratada y capacidad de generación a instalar[39]. A diferencia de su par nacional[40], la normativa provincial no fue reglamentada, con lo cual existen muchas cuestiones de difícil aplicación.

Como en las normas anteriores, nuevamente se designa a la Subsecretaría de Energía del Ministerio de infraestructura como Autoridad de Aplicación[41].

Asimismo, se crea el Fondo para la Generación de Energía Renovable como un fideicomiso de administración, financiero y de garantía[42] y tendrá por objeto la aplicación de los bienes fideicomitidos al otorgamiento de préstamos, inversiones, incentivos, garantías y la 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, de acuerdo a los lineamientos que se fijen en el contrato de fideicomiso respectivo[43].

---

36 Artículo 2 de la Ley 10150.
37 Artículo 3 de la Ley 10150.
38 Artículo 4 de la Ley 10150.
39 Artículo 5 de la Ley 10150.
40 Decreto 986 de 2018.
41 Artículo 12 de la Ley 10150.
42 Artículo 13 de la Ley 10150.
43 Artículo 14 de la Ley 10150.

El Estado Provincial, a través del Comité de Energía Renovable, actúa como Fiduciante y Fideicomisario del Fondo para la Generación de Energía Renovable y el Fiduciario es designado por el Fiduciante ad referéndum de la Función Ejecutiva Provincial. Serán beneficiarios las personas humanas domiciliadas en la Provincia, las personas jurídicas registradas en la jurisdicción provincial y los inversores que cumplan con las condiciones establecidas por el Fondo para la Generación de Energía Renovable, cuyos proyectos de generación distribuida en materia de energía renovable hayan obtenido aprobación por parte de sus autoridades[44].

3. Medidas tributarias ambientales

Las medidas tributarias ambientales comprenden tanto los tributos ambientales como los beneficios tributarios ambientales, que respectivamente persiguen desalentar la realización de actividades o conductas contaminantes y motivar aquellas que sean ambientalmente positivas. Todo ello conforma el área del Derecho tributario que se denomina "Tributación ambiental"[45].

3.1. Ley 8190 de 2007 (Energías renovables y adhesión a ley de biocombustible)

En el punto anterior vimos que esta norma, por un lado, declara de interés provincial y público la generación y el uso de las energías renovables y, por el otro, adhiere a la Ley nacional 26093 de 2006 sobre los biocombustibles. A estos fines, se crea el Régimen Promocional Provincial para las Energías Renovables que tiene por finalidad incentivar y solventar la investigación, el desarrollo, la generación, producción y el uso de productos relacionados con las energías renovables[46]. No olvidemos que la propia Ley Provincial del Medio Ambiente de 2005 ya hablaba de "promover, progra-

---

44 Artículo 15 de la Ley 10150.

45 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.

46 Artículo 7 de la Ley 8190.

mar e implementar la concesión de premios y otros incentivos para quienes contribuyan a la preservación, conservación y defensa del ambiente"[47].

Son beneficiarias de este Régimen Promocional Provincial las personas físicas o jurídicas constituidas en la República Argentina que se radiquen en el territorio provincial o que, estando allí radicadas, encuadren sus actividades dentro de los alcances y las finalidades perseguidas por la presente Ley y estén habilitadas por la Autoridad de Aplicación para el desarrollo de la actividad promocionada. También se requiere que ellas integren en un mismo proceso todas o algunas de las etapas industriales para la obtención de materias primas renovables[48].

En el caso de los biocombustibles se consideran también beneficiarios de este Régimen Promocional Provincial a todas las personas físicas o jurídicas mencionadas que desarrollen actividades agrícolas para la obtención de materia prima. En especial, la creación y puesta en funcionamiento de viveros, siembra y/o plantación de especies vegetales y su correspondiente cosecha, cuyo fin último sea la producción de combustibles[49].

Estos beneficiarios estarán exceptuados de pleno derecho y por el término de cinco años del pago del pago del Impuesto a los Ingresos Brutos, el Impuesto Inmobiliario Provincial e Impuesto de Sellos de actos, contratos y operaciones realizadas dentro del marco de las actividades reguladas por esta Ley. También se incluye a cualquier otro tributo que grave la producción, industrialización, el almacenamiento y la comercialización del producido de las actividades reguladas por esta ley dentro del ámbito provincial[50].

La normativa redobla la apuesta fiscal para aquellas personas físicas o jurídicas que sean ciudadanos nativos de la Provincia o con diez años de residencia en ella y cuyos proyectos sean aprobados por la Autoridad de Aplicación, ya que gozarán de hasta un doble de los beneficios establecidos en la norma[51].

De esta forma, se consagra una exención amplia, que abarca todos los principales impuestos provinciales, y se duplica la ventaja para ciertas personas, pero acotada en el tiempo, atento que sólo se aplica por un

---

47 Artículo 3, inciso k), de la Ley 7801.

48 Artículo 8 de la Ley 8190.

49 Artículo 8 de la Ley 8190.

50 Artículo 9 de la Ley 8190.

51 Artículo 11 de la Ley 8190.

período de cinco años. A juzgar por la redacción y la falta de un decreto reglamentario, no queda del todo claro desde cuándo se cuenta ese período y, en definitiva, si aún sigue vigente este beneficio fiscal.

La norma también declara que la Función Ejecutiva Provincial tomará medidas de apoyo crediticio en beneficio de los emprendimientos ya instalados o por instalarse en nuestra provincia, con el objeto de igualar las condiciones de competencia ante eventuales situaciones de desventajas con relación a empresas radicadas y promovidas en otras provincias argentinas. A estos efectos se celebrarán convenios con instituciones bancarias del medio, teniéndose especialmente in cuenta la gestión y obtención de tasas de interés diferenciales[52]. Más allá de la importancia de estas medidas crediticias, debemos señalar que no se trata de beneficios tributarios, debido que no se trata de una resignación de fondos por parte del Estado Provincial sobre sus gravámenes, sino de fondos que son asignados para favorecer una determinada actividad.

3.2. Ley 9818 de 2017 (Adhesión a las leyes nacionales 26190 y 27191)

Con esta normativa la Provincia adhiere con reservas a las Leyes nacionales 26190 de 2006 y 27191 de 2015 por medio de las cuales se aprobó el Régimen de Fomento Nacional para el Uso de Fuentes Renovables de Energía destinadas a la Producción de Energía Eléctrica[53].

La Ley declara que las personas comprendidas en los artículos 8 y 9 de las citadas normas nacionales gozarán en la Provincia de los beneficios promocionales impositivos que determine la Función Ejecutiva[54]. Recordemos que, según los mencionados artículos, son beneficiarios del régimen de promoción de la Ley 26190 las personas físicas y/o jurídicas titulares de inversiones y concesionarios de obras nuevas de producción de energía eléctrica generada a partir de fuentes de energía renovables, cuya producción esté destinada al Mercado Eléctrico Mayorista (MEM) o la prestación de servicios públicos.

Este precepto encarna una ventaja y un riesgo. La primera está dada por la factibilidad de promover la protección ambiental a través de la política fiscal y el segundo estriba en la posibilidad de que, con el afán de

---

52 Artículo 18 de la Ley 8190.

53 Artículo 1 de la Ley 9818.

54 Artículo 4 de la Ley 9818.

alcanzar el antedicho propósito, se acabe violando el principio de legalidad tributaria. Este principio, reconocido en la CN[55], la CP[56] y el Código Fiscal de la Provincia (CFP)[57], obliga a que todos los elementos esenciales del hecho imponible de un tributo sean fijados por una ley y resulta imposible que la Función Ejecutiva establezca beneficios impositivos sin alterar algún elemento del hecho imponible.

Considerando que los beneficios fiscales[58] son ventajas tributarias que, bajo una justificación constitucional, persiguen anular, aminorar o aplazar el pago de la obligación tributaria[59], los únicos beneficios que se podrían establecer fuera de una ley son aquellos que impliquen un aplazamiento de la carga tributaria. El diferimiento del pago de un tributo implica modificar el plazo de exigibilidad de la obligación tributaria, es decir, un elemento accesorio que puede ser fijado incluso a través de decreto o incluso de una resolución.

3.3. Ley 10150 de 2018 (Generación distribuida y adhesión a la Ley nacional 27191)

Con esta norma se declara de interés provincial a la generación distribuida de energía eléctrica a partir de fuentes de energía renovable[60] y, por

---

55 En el artículo 4, cuando al comentar sobre los ingresos del Estado Nacional menciona a "...las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General; el 17, al sostener que "…Sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el Artículo 4º"; el 52, cuando dispone que "…a la Cámara de Diputados corresponde exclusivamente la iniciativa de las leyes sobre contribuciones y reclutamiento de tropas"; el 75, incisos 1) y 2) al otorgarle al Congreso de la Nación facultades para dictar tributos aduaneros (inc. 1) y tributos directos e indirectos (2); entre otros.

56 Se infiere de los artículos 71 (Tesoro Provincial); 73 (régimen tributario); 105, inciso 2 (atribuciones de la Cámara de Diputados) y 126, inciso 12 (atribuciones del Gobernador) de la CP.

57 El artículo 2 sostiene expresamente que "ningún tributo puede ser creado, modificado, o suprimido sino en virtud de Ley" y luego agrega que "solo la Ley puede: 1) definir el hecho imponible, 2) indicar el contribuyente y, en su caso, el responsable del pago del tributo, 3) determinar la base imponible, 4), fijar la alícuota del tributo, 5) tipificar las infracciones y establecer las respectivas penalidades, 6) establecer exenciones y/o reducciones". Esta disposición fue incorporada por la Ley 9662 de 2014.

58 Salassa Boix, *op. cit.*, 2015, p. 38.

59 También podríamos agregar la posibilidad de mantener la carga tributaria en el tiempo a través de la "estabilidad fiscal".

60 Artículo 1 de la Ley 10150.

el otro, se adhiere a la Ley Nacional 27424 de 2017 en todo lo que no resultare específicamente regulado por la presente Ley, lo cual es bastante[61]. De manera que se trata de una adhesión parcial, aunque prácticamente no existen diferencias significantes entre ambas normas.

Entre otras medidas, esta Ley crea el Fondo para la Generación de Energía Renovable como un fideicomiso de administración, financiero y de garantía[62] que tiene por objeto la aplicación de los bienes fideicomitidos al otorgamiento de préstamos, inversiones, incentivos, garantías y la 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, de acuerdo a los lineamientos que se fijen en el contrato de fideicomiso respectivo[63].

Si bien no se disponen medidas tributarias específicas, con este Fondo se deja abierta la puerta para su eventual implementación, ya que entre sus objetivos se habla de promover la radicación de industrias de fabricación de equipamiento para la generación distribuida a partir de fuentes renovables[64]. Ya sabemos que dicha promoción puede lograrse a través de medidas tributarias regulatorias que busquen alentar (beneficios fiscales) las energías renovables o desalentar (tributos) las que no lo son.

4. Conclusiones

El objetivo de este capítulo fue determinar y valorar la normativa de la Provincia de La Rioja 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, se resumió la principal normativa vigente de la Provincia sobre la generación y el uso de las energías renovables y, por el otro, se analizaron las medidas tributarias que directa e indirectamente pueden fomentar dichas energías en desmedro de las energías no renovables.

En cuanto al primer punto, hemos comprobado que actualmente contamos con nueve normas provinciales vigentes cuyo texto se relaciona de alguna manera con las energías renovables. Entre dichas

---

61 Artículo 2 de la Ley 10150.

62 Artículo 13 de la Ley 10150.

63 Artículo 14 de la Ley 10150.

64 Artículo 17, inciso 15), de la Ley 10150.

normas se encuentra la propia CP con una expresa mención a estas energías y nueve leyes. La primera regulación provincial que expresamente regula las energías renovables y promueve su uso y generación tiene menos de 15 años, ya que se trata de la Ley 8190 de 2007, por la cual se declaró se declara de interés provincial y público la generación y el uso de las energías renovables y la Provincia adhirió a la Ley nacional 26093 de 2006, que regula los biocombustibles.

Entre la normativa se destacan tres leyes provinciales (Leyes 8190 de 2007, 9818 de 2017 y 10150 de 2018) que adhirieron a los tres importantes regímenes nacionales vinculados a las energías renovables: 1) el Régimen de Promoción para la Producción y Uso Sustentables de Biocombustibles, 2) el Régimen de Fomento Nacional para el Uso de Fuentes Renovables de Energía destinadas a la Producción de Energía Eléctrica y 3) el Régimen de Fomento a la Generación Distribuida de Energía Renovable integrada a la Red Eléctrica Pública. Sólo en el primer caso se trató de una adhesión plena.

La primera adhesión fue dictada en momentos en que la Provincia y la Nación eran gobernadas por la misma agrupación política o agrupaciones afines, pero las últimas no. En el año 2007 la Nación estaba liderada por el Presidente Néstor Kirchner y la Provincia por el Gobernador Luis Beder Herrera, ambos afines al Partido Justicialista. Pero en 2017 y 2018 la Nación estaba liderada por el Presidente Mauricio Macri y la Provincia por el Gobernador Sergio Casas, siendo el primero del Partido Pro y la colisión política de Cambiemos y el segundo del Partido Justicialista. Esto demuestra que el interés provincial por fomentar las energías renovables en sintonía con la Nación no se vio impedido por las diferencias políticas que existían en el Poder Ejecutivo de ambas jurisdicciones.

En cuanto al segundo punto, encontramos sólo una ley vigente cuyo texto se refiere a la implementación de medidas tributarias ambientales específicas para fomentar la generación y el uso de las energías renovables. Estamos hablando nuevamente de la Ley 8190 de 2007 que declara de interés provincial y público la generación y el uso de las energías renovables y adhiere a la Ley nacional 26093 de 2006 sobre los biocombustibles. Esto nos lleva a afirmar, sin ninguna duda, que estamos ante la legislación provincial más importante en materia de energías renovables.

Los beneficios tributarios de esta legislación apuntan básicamente a dispensar a los sujetos pasivos del pago de la obligación tributaria. A estos fines, se consagra una exención amplia, que abarca a todos los principales impuestos provinciales (ingresos brutos, inmobiliario, sellos y cualquier

otro), y con el beneficio duplicado para ciertas personas, pero acotada en el tiempo, atento que sólo se aplica por un período de cinco años. A juzgar por la redacción y la falta de un decreto reglamentario, no queda del todo claro desde cuándo se cuenta ese período y, en definitiva, si aún sigue vigente este beneficio fiscal.

Finalmente, también corresponde mencionar la Ley 9818 de 2017, por la cual la Provincia adhiere al Régimen de Fomento Nacional para el Uso de Fuentes Renovables de Energía Destinada a la Producción de Energía Eléctrica (Leyes nacionales 26190 y 27191). La adhesión se efectuó con expresa reserva de jurisdicción, legislación, ejecución y control de las competencias provinciales, con lo cual, entendemos que no sería aplicable a los gravámenes provinciales la exención genérica que consagra el artículo 17 de la Ley 27191.

En definitiva, a partir de lo expuesto podemos afirmar que la normativa vigente de la Provincia de La Rioja promueve las energías renovables a través de la Tributación Ambiental, aunque de manera muy deslucida e incipiente. Esto es así porque dicha promoción está dada por una sola norma, que consagra una exención amplia que de momento no se encuentra reglamentada y cuyo plazo de vigencia es dudoso. No obstante, destacamos que, a diferencia de otras provincias, La Rioja adhirió a los tres grandes regímenes nacionales sobre las energías renovables. De manera que, si bien se han dado importantes en el dictado de normas provinciales sobre las energías renovables y en la coordinación de aquéllas con la política energética nacional, aún queda un largo camino por recorrer. En este camino no sólo sería bueno reglamentar e incrementar los beneficios fiscales vigentes, sino también implementar tributos ambientales para desalentar la generación y el uso de energías no renovables.

TRIBUTACIÓN AMBIENTAL Y ENERGÍAS RENOVABLES EN LA PROVINCIA DE MENDOZA

Paloma García Córdoba[1]

Resumen: Mendoza ha sido una provincia innovadora en protección del ambiente. En lo que hace a las energías renovables concretamente, la provincia cuenta con diversos beneficios fiscales para su promoción. A pesar de contar con una avanzada legislación, se observan ciertos casos en los que los beneficios fiscales no son efectivamente aplicados. Resulta oportuno el impulso de las energías renovables mediante la utilización de instrumentos económicos como los beneficios fiscales, aunque estos deben ser efectivamente materializados para que realmente cumplan su propósito. La Provincia de Mendoza ha sido pionera en el dictado de normas ambientales, pero la incorporación de medidas tributarias ambientales parece ser una cuestión todavía pendiente.

Abstract: *Mendoza has been a pioneer province in environmental protection. Regarding renewable energies specifically, the province has several tax benefits for its promotion. Despite having advanced legislation, specific cases are observed in which tax benefits are not effectively applied. It is appropriate to boost renewable energy through the use of economic instruments such as tax benefits, although these must be effectively materialized so that they really fulfill their purpose. The Province of Mendoza has been a pioneer enacting environmental provisions, but the inclusion of environmental tax measures seems to be a pending issue.*

[1] Abogada por la Universidad Nacional de Córdoba, Argentina (UNC). Magister en Derecho de la empresa y la contratación por la Universidad Rovira i Virgili de Tarragona, España (URV) y Doctoranda en Derecho por la Universidad Pompeu Fabra de Barcelona, España (UPF). Adscripta a la Cátedra de Derecho Tributario en la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales. UNC. Miembro 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. Correo electrónico: paloma.garcia@upf.edu

1. Introducción

El Acuerdo de París sobre el Cambio Climático alcanzado en el año 2015[2] significó un hito a nivel mundial y uno de sus puntos esenciales fue reconocer la necesidad de promover la utilización de energía sostenible en los países en desarrollo, mediante un mayor despliegue de energías renovables. En virtud de ello, Argentina ha intentado adoptar políticas que se orienten al cumplimiento de los compromisos asumidos en dicho acuerdo. En la Tercera Comunicación Nacional de la República Argentina sobre Cambio Climático[3], se analizaron las emisiones de gases de efecto invernadero según cada sector y se observó que el 42,7% de las emisiones totales fueron generadas por el sector energético, convirtiéndose así en el sector de mayor nivel de emisiones dentro de nuestro país. De allí la urgencia de tomar medidas en lo que respecta a la utilización de energías limpias y una de las estrategias posibles ante esta preocupante realidad es la utilización de instrumentos económicos de protección ambiental. Dentro de este amplio género se ubican los llamados tributos ambientales, que se configuran como un gravamen que deja de lado su finalidad primordial recaudatoria para incorporar una finalidad secundaria extrafiscal, como lo es la protección ambiental. Algunas de estas medidas han sido adoptadas a nivel provincial y este trabajo se referirá específicamente a la Provincia de Mendoza.

El objetivo general de este capítulo consiste en describir y valorar la normativa en materia de tributación medioambiental sobre energías renovables en la Provincia de Mendoza. En el primer apartado se revisará brevemente la protección del medioambiente en Mendoza desde un punto de vista jurídico, haciendo especial hincapié en los temas relacionados con las energías renovables. Luego se hará referencia específicamente a los beneficios fiscales consagrados en la Provincia de Mendoza para promover la generación y el uso de las energías renovables a través de la Tributación Ambiental. Luego, en la última parte se presentarán algunas conclusiones referidas a los temas aquí tratados.

---

2 Ratificado por Argentina mediante la Ley 27.270 (B.O. 19/09/2016)

3 https://www.argentina.gob.ar/ambiente/sustentabilidad/cambioclimatico/comunicacionnacional/tercera

2. La protección ambiental mediante figuras tributarias

Tal como se expuso, los tributos ambientales no persiguen un fin estrictamente recaudatorio, sino que tienen una finalidad extrafiscal referida a la protección del ambiente.

Por un lado, es plenamente válida la utilización del tributo con fines extrafiscales y ello ha sido avalado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación[4]. Los tributos extrafiscales son verdaderos tributos y, en consecuencia, se encuentran delimitados constitucionalmente por los principios que orientan al legislador tributario[5].

Por otro lado, el artículo 1 de nuestra Constitución Nacional (CN) adopta la forma federal de gobierno lo cual implica que coexisten diversos entes estatales y al ser las provincias preexistentes a la Nación, ellas conservan todo el poder no delegado mientras que la Nación sólo tiene, correlativamente, aquellas facultades delegadas por las provincias. Esto significa que las provincias pueden crear, modificar o suprimir tributos de acuerdo a los artículos 4, 9 a 12, 75, 121 y 126 de la CN, por lo que las provincias gozan de plena competencia para crear tributos. Asimismo, el derecho-deber consagrado en el artículo 41 CN referido a la protección medioambiental por parte de las provincias (respetando el umbral básico de presupuestos mínimos dictados por la Nación) permite que las provincias adopten medidas en este sentido. Por lo tanto, se configura esta exigencia de doble competencia, tanto ambiental como tributaria que permite sentar las bases de la tributación ambiental en las provincias.

De esta manera, se puede decir que los límites que deben respetar las provincias al momento de crear tributos ambientales se encuentran establecidos por un lado en la CN (y en particular, los principios tributarios allí consagrados) y asimismo en la Ley de coparticipación vigente (Ley 23548 de 1988) que establece en su artículo 9 que las provincias que adhieran al régimen no podrán establecer tributos análogos a los impuestos nacionales coparticipables por lo tanto no puede haber similitud entre las materias imponibles gravadas. En consecuencia, se infiere que las provincias tienen plenas facultades para crear tributos ambientales con las mencionadas limitaciones.

---

4 Díaz Vélez, "Eugenio c/ Provincia de Buenos Aires" CSJN, 20 de junio de 1928, *Fallos*: 151:359

5 Salassa Boix, Rodolfo. 2013. La finalidad extrafiscal de los tributos. Algunas notas sobre los tributos medioambientales. Temas de Derecho tributario:143-166, p. 161

Estas medidas tributarias, en lo que hace específicamente a las energías renovables, pueden referirse a deducciones a las inversiones, incentivos fiscales para las energías limpias o exenciones para las formas de transporte menos contaminantes, aunque evidentemente si estas medidas no influyen en el comportamiento del contribuyente, lo único que harán será complicar el sistema tributario[6]. Por lo tanto, es fundamental su adecuada configuración.

3. La protección ambiental en la provincia de Mendoza

Para empezar, es preciso señalar algunas de las características geográficas y demográficas de la Provincia de Mendoza. Se encuentra ubicada en el centro-oeste de Argentina y su territorio está dividido en 18 departamentos. Limita al norte con la provincia de San Juan, al sur con la provincia de Neuquén, al este con la provincia de San Luis y La Pampa y al oeste con la cordillera de Los Andes, que hace las veces de límite natural con Chile. Cuenta con una superficie de 148.827km^2 y una población de 1.741.610 habitantes[7]. La capital es la Ciudad de Mendoza, mientras que San Rafael es la segunda ciudad en importancia.

En lo que respecta a la actividad económica, Mendoza se inclina principalmente por el sector agroindustrial vitivinícola, aunque también el turismo, el petróleo, la minería y la energía son relevantes en la matriz productiva. La provincia posee una elevada irradiación solar y disponibilidad de zonas desérticas y semidesérticas que facilitan el desarrollo de centrales solares. En este sentido, Mendoza es considerada como un polo generador de energía dado que cuenta con diversos recursos naturales. Así, cuenta con 12 centrales hidroeléctricas y 3 grupos térmicos con 1410MW de potencia instalada, posibilitando una generación anual de 6250GWh, y con un enorme potencial en pequeños aprovechamientos hidroeléctricos.

Por otra parte, el agua es un condicionante que siempre ha influido tanto en los asentamientos, el paisaje como en las actividades productivas de Mendoza[8] y curiosamente la Ley General de Aguas provincial data del

---

6 Pistone, P; Bilbao, I. The role of tax incentives on the energy sector under the Climate Change's challenges en *Serie Política de la Competencia,* 49, 2015

7 http://www.mendoza.gov.ar/(consultado con fecha 07/08/2019)

8 Aldo Rodríguez Salas El derecho ambiental y la Ley General Del Ambiente de Mendoza. Ley N° 5.961 1ª Edición. Ediciones Universidad de Congreso, 2016, p. 250

año 1884, siendo la primera del país[9]. En relación a la actividad minera en concreto, debe decirse que Mendoza cuenta con yacimientos conocidos de oro, cobre, uranio, plomo, plata y zinc, entre otros. Sin embargo, la minería metalífera moderna está prohibida en el territorio provincial, a través de restricciones al uso de sustancias químicas esenciales para el desarrollo de ese tipo de actividad minera de acuerdo a lo dispuesto por la Ley 7722 de 2007.

Ahora bien, el interés provincial por la protección del ambiente ha tomado un notable protagonismo en la agenda legislativa e institucional de la Provincia de Mendoza en los últimos treinta años. En el año 1989, la Provincia avanzaba en la creación del Ministerio de Medio Ambiente, Urbanismo y Vivienda mediante la Ley 5487 de 1989. Un año después, en 1990, Mendoza reformó el artículo 1 de su Constitución provincial para incorporar en la última parte del tercer párrafo la meta del desarrollo sostenible de la energía[10]. Resulta llamativa la incorporación de este artículo teniendo en cuenta que se produjo incluso antes de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Medio Ambiente y Desarrollo de 1992 y previo a la reforma de la CN de 1994.

Poco después, Mendoza sancionó la Ley de Preservación del Medio Ambiente 5961 de 1993. Dicha ley declara de interés provincial las acciones y actividades destinadas a la preservación y conservación del ambiente[11] lo cual comprende especialmente la utilización racional del suelo, atmósfera, agua, flora, fauna, gea, paisaje, fuentes energéticas y demás recursos naturales en función de los valores del ambiente[12]. Por otra parte, en su Título III la ley se refiere al Consejo Provincial de Ambiente (aunque ya había sido creado mediante Decreto 2357/90) el cual se constituye como un órgano asesor del Poder Ejecutivo y funciona en el ámbito de la autoridad ambiental provincial.

La Ley 5961 delegó en el Poder Ejecutivo la formulación de un plan ambiental, que fue plasmado mediante el dictado del Decreto 266/95. La normativa propone, entre otras cuestiones, un programa de gestión

---

9 www.irrigacion.gov.ar/web/historia (consultado con fecha 07/08/2019)

10 "(...) Sus yacimientos de hidrocarburos líquidos y gaseosos, como así también toda otra fuente natural de energía sólida, líquida o gaseosa, situada en subsuelo y suelo, pertenecen al patrimonio exclusivo, inalienable e imprescriptible del Estado Provincial. Su explotación debe ser preservada en beneficio de las generaciones actuales y futuras (...)". Incorporado mediante Ley 5557 de 1990.

11 Artículo 2 de la Ley 5961

12 Artículo 3.b de la Ley 5961

ambiental que abarca el diseño de pautas para el manejo integral de los recursos naturales. Asimismo, destaca el concepto de desarrollo sustentable propuesto, referido a una "modalidad de desarrollo que posibilita la satisfacción de las necesidades de esta generación, sin menoscabar las posibilidades de las futuras en satisfacer las suyas propias".

Por otra parte, el Decreto provincial 2109/94 reglamenta el procedimiento de Evaluación del Impacto Ambiental, consagra el principio de transparencia informativa y constituye la primera reglamentación de las audiencias públicas de modo que Mendoza se reconoce como una de las provincias precursoras en estos asuntos. A su vez, el Decreto 1939/96 hizo las veces de marco legislativo sobre el ordenamiento Territorial y Usos del Suelo hasta el dictado de la Ley 8051 de 2009. Dicha Ley del año 2009 fue dictada con el objeto de utilizar la planificación como un "instrumento básico para conciliar el proceso de desarrollo económico, social y ambiental con formas equilibradas y eficientes de ocupación territorial"[13].

Otro ejemplo de los avances mendocinos en materia ambiental es el llamado Plan Provincial de Ordenamiento Territorial, el cual surge fruto de una amplia participación pública e institucional y que fue promulgado en 2017 mediante la Ley 8999 de 2017. Fue la primera provincia argentina en implementar este tipo de plan y propone tres instancias para poner en marcha sus acciones: el corto plazo a de 6 años, el mediano plazo a 18 años y el largo plazo a 30 años. Este plan se propone el desarrollo económico y energético según la vocación del territorio.

Tal como se dijo, la preocupación de Mendoza por el cambio climático no sólo se ha manifestado en el plano normativo sino también a nivel institucional, siendo la primera provincia en incorporar un organismo exclusivamente dedicado a estos asuntos. La Agencia Mendocina de Cambio Climático fue creada en el año 2008 mediante la Resolución 399 de la Secretaría de Ambiente Secretaría de Ambiente y Ordenamiento Territorial. Existe una toma de conciencia por parte de las autoridades y en diversas oportunidades se han tomado medidas para combatir el cambio climático. Por ejemplo, mediante el Decreto 222/2017 se decidió celebrar un convenio entre el Ministerio de Economía, Infraestructura y Economía y el Departamento de Irrigación con el fin de conservar y preservar los cauces de la provincia al estimar que el fenómeno del cambio climático afecta al

---

13 Artículo 1 de la Ley 8051

territorio mendocino como lo son las fuertes precipitaciones por encima de los niveles normales.

En lo que respecta al fomento de las energías renovables, Mendoza ya consideraba en el año 1997[14] que uno de los objetivos de la política energética provincial era el empleo de energías de fuentes renovables. En el año 2007, la Provincia de Mendoza celebró con la Nación un Convenio General de Cooperación para el desarrollo de acciones de eficiencia energética y de uso de recursos energéticos renovables[15] con la finalidad de asegurar la cooperación institucional para el desarrollo de dichas acciones en el ámbito de la Provincia de Mendoza. Este programa contempla como campos de acción, entre otros, el desarrollo de proyectos de utilización de los recursos energéticos renovables y la realización de estudios compartidos sobre los efectos ambientales de la energía, con especial énfasis la reducción de emisiones de CO^2.

Más aún, la provincia cuenta con diversas iniciativas como por ejemplo el proyecto Parque Biotecnológico y Energías Renovables impulsada por la Universidad Nacional de Cuyo y apoyada por el Gobierno de Mendoza. Este parque se encarga de promocionar proyectos de carácter académico, científico, productivo y cultural vinculados con las energías renovables[16]. En el año 2014, la provincia dio inicio a un programa llamado "Eficiencia Energética" con el fin de promover el desarrollo de tecnologías limpias y el mismo tuvo el apoyo económico del Fondo para el Medio Ambiente Mundial (FMAM). En ese mismo año también se aprobó el proyecto denominado "Adaptación a las Consecuencias del Cambio Climático en el Sistema Hidrológico del Cuyo Proyecto de Financiamiento no Reembolsable" por parte del Banco Interamericano de Desarrollo. El objetivo era contribuir durante cuatro años a la reducción de la vulnerabilidad de la Provincia de Mendoza frente al cambio climático a través del aumento de la capacidad adaptativa en el sector hídrico[17] y ello se enmarca en una las metas del Banco Interamericano Mundial que es justamente la concesión de financiamiento directo (préstamos) al con-

---

14 Ley 6497 de 1997.

15 Mediante el Decreto 116, ratificado por Ley 7983 de 2009.

16 http://www.redvitec.edu.ar/proyecto-parque-biotecnologico-y-energias-renovables-uncuyo (consultado con fecha 15/02/2019).

17 http://www.ambiente.mendoza.gov.ar/agencia-de-cambio-climatico/ (consultada con fecha 16/02/2019)

siderar que América Latina y el Caribe son particularmente vulnerables a los impactos del cambio climático[18].

Por lo expuesto en este apartado, puede afirmarse que la política ambiental de Mendoza no es algo novedoso, sino que lleva años en constante desarrollo. Especialmente, la Provincia ha tomado noción acerca de las consecuencias del cambio climático y que una de las maneras de lidiar con esta problemática ciertamente es el fomento de las energías renovables que ciertamente pueden ser impulsadas mediante el establecimiento de beneficios fiscales, tal como se comentará a continuación.

4. Beneficios fiscales a las energías renovables en la provincia de Mendoza

En primer lugar, cabe aclarar que los beneficios fiscales pueden ser conceptualizados como aquellas ventajas tributarias que, mediante una justificación jurídica, anulan, aminoran o aplazan el pago de un gravamen[19]. A partir de esta definición se enuncian seguidamente los beneficios fiscales establecidos por la provincia de Mendoza para las energías renovables.

4.1. Ley 7549 de 2007 (energía eólica y solar)

La ley 7549 de 2007 declara de interés provincial la actividad de generación, transporte distribución, uso y consumo de la energía eólica y de la solar. Debe decirse que en un primer momento la provincia de Mendoza puso énfasis en fomentar la energía eólica y la solar por ser las más viables en su momento, aunque en la actualidad se incluyan otros tipos de energías renovables.

De este modo, se establecieron ciertos beneficios fiscales, comenzando por el artículo 3 que consagra una exención por 10 años de todo gravamen impositivo provincial para a las actividades de producción de equipamiento mecánico, electrónico, electromecánico, metalúrgico y eléctrico que realicen empresas radicadas o a radicarse, de origen nacional o internacional,

---

18 https://www.iadb.org/es/cambio-climatico/nuevas-oportunidades-de-desarrollo (consultada con fecha 9/03/2019).

19 Salassa Boix, R. Fiscalidad ambiental: nociones preliminares en La protección ambiental a través del Derecho fiscal dir. Rodolfo Salassa Boix. - 1a ed. - Córdoba: Universidad Nacional de Córdoba, 2015 p. 23

con destino a la generación, transporte, distribución, uso y consumo de energía eólica y/o solar en el territorio de la Provincia de Mendoza. Esta exención abarca tanto el Impuesto sobre los Ingresos Brutos[20]que grava las actividades mencionadas como así también el Impuesto de Sellos[21] que corresponda a los actos, operaciones o contratos gravados que se vinculen directamente con el desarrollo de aquellas.

En definitiva, esta norma intenta impulsar la radicación de industrias destinadas a la fabricación de equipamiento, es decir no se refiere directamente a la generación de la energía limpia sino a los equipamientos. Claro que (si se tiene en cuenta que uno de los principales obstáculos para el desarrollo de las energías renovables son los elevados montos de los equipamientos) lo óptimo hubiese sido disponer un beneficio fiscal para quien adquiera dichos insumos a los fines de utilizarlos en el territorio provincial y así obtener energías limpias, sin embargo, ciertas empresas se han autoabastecido de los módulos fotovoltaicos que ellos mismos fabricaron.

A su vez, esta ley dispuso incorporar a la energía de origen eólico y solar a todas las líneas de crédito y subsidios relacionados con actividades de investigación, desarrollo, transferencia de tecnología, generación, transporte, distribución y uso de energía eléctrica[22]. Por otra parte, a simple vista parecería carente de toda lógica la incorporación del artículo 10 el cual dispone que "no se cobrará ninguna regalía por la utilización de la energía cinética del viento ni la energía solar". Sin embargo, en países como España se ha intentado establecer un "peaje de respaldo" sobre aquellos generadores de electricidad a partir de la energía solar para consumo propio (aunque ha sido recientemente modificado).

El artículo 12 de la Ley 7549 establece la desgravación total del Impuesto Inmobiliario a los predios utilizados como granjas eólicas con una capacidad mínima instalada de cien kilovatios (100Kw) por hectárea con equipos de fabricación nacional, durante el período que los mismos operen normalmente. En este punto, no resulta claro a qué se refiere la ley con "granjas eólicas" aunque se supone que se refiere a aquellos predios destinados a la obtención de energía mediante el uso del viento. Por otra parte, se determina la estabilidad fiscal por el pla-

---

20 Regulado en el Título II del Libro Segundo (arts. 163 a 203) del Código Fiscal de la Provincia de Mendoza.

21 Regulado en el Título III (arts. 204 a 255) del Libro Segundo del Código Fiscal de la Provincia de Mendoza

22 Artículo 9 de la Ley 7549.

zo de diez años, que luego serían extendidos por otros diez años más. Resulta llamativo que la ley contemple por un lado la exención de todo impuesto provincial para las actividades de producción para luego disponer específicamente la desgravación total del impuesto inmobiliario para las granjas eólicas, lo cual presta a una enorme confusión.

En el artículo 14 de la mencionada ley se exime a las empresas concesionarias de distribución de energía eléctrica de abonar el canon de concesión por el porcentaje de facturación del servicio eléctrico correspondiente a fuentes de energía eléctrica de origen eólico y solar. La ley también contempla la posibilidad de brindar subsidios a la investigación y desarrollo en temas de energías vinculados a la energía solar y eólica[23] por lo que se creó un marco integral de incentivos a la innovación energética, que abarca ciertamente los ámbitos de la investigación lo cual es esencial para una acción coordinada de los distintos sectores involucrados.

Por otro lado, y siendo una de las provincias pioneras en este punto, la ley Nº 7549 contempló que los usuarios pudieran convertirse en autogeneradores y cogeneradores de energía eólica y solar, cuya reglamentación quedaría a cargo del Ente Provincial Regulador Eléctrico (en adelante, EPRE)[24]. La Resolución Nº 019/15 del EPRE dispuso las condiciones técnicas para la operación y facturación de excedentes volcados a la red eléctrica de distribución considerando como fuentes de energía a utilizar las energías eólica, solar, geotérmica, biomasa, gases de vertedero, gases de plantas de depuración, biogás, aprovechamiento de energía hidráulica de ríos, canales y demás cursos de agua pública.

4.2. Ley 7822 de 2008 (adhesión a la Ley 26190)

Mediante el dictado de la Ley 7822 de 2008, Mendoza adhirió al régimen establecido en la Ley Nacional 26190, denominado "Régimen de fomento para el uso de fuentes renovables de energía", aprobada por el gobierno nacional a fines del año 2006. Al adherir a esta ley nacional, Mendoza amplió las clases de energías renovables, es decir que además de fomentar la energía eólica y la solar como se comentó previamente, se incorporaron la energía geotérmica, mareomotriz, hidráulica hasta treinta

[23] Artículo 10 de la Ley 7549.

[24] Artículo 11 de la Ley 7549.

(30) MW de potencia instalada, biomasa, gases de vertedero, gases de plantas de depuración y biogás[25].

La ley provincial se propone alcanzar una contribución de las fuentes de energías renovables del 15 por ciento al consumo de energía eléctrica provincial para los siguientes 15 años[26]. El objetivo de la ley es favorecer la realización de nuevas inversiones en emprendimientos de producción de energía eléctrica, a partir del uso de fuentes alternativas renovables en el territorio provincial[27] y a tal fin se instituye un Régimen de Inversiones para la construcción de obras destinadas a la generación de energía eléctrica a partir de recursos renovables[28]. La ley define específicamente quiénes son los beneficiarios[29], esto es, aquellas personas físicas y/o jurídicas que sean titulares de las inversiones y/o concesionarios de proyectos de instalación de centrales de generación de energía eléctrica a partir del uso de fuentes renovables de energía.

En cuanto a los beneficios fiscales, la ley nacional contempla la devolución anticipada del Impuesto al Valor agregado y una amortización acelerada de bienes en el Impuesto a las Ganancias a la vez que los bienes afectados no integrarán la base de imposición del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta. Ciertamente el análisis de los beneficios fiscales a nivel nacional excede el propósito de este trabajo, pero vale destacar esta iniciativa porque fue el puntapié para que las provincias adoptaran medidas semejantes. Así, el legislador mendocino estimó oportuno establecer determinados beneficios fiscales para fomentar el uso de estas fuentes de energía.

Así, la normativa provincial dispone que los beneficiarios accedan a la exención al Impuesto de Sellos y a la exención al Impuesto de Ingresos Brutos a la vez que reciben prioridad para recibir apoyo del Fondo de la Transformación (la entidad que otorga financiación a los emprendimientos locales)[30]. Asimismo, la ley fija una estabilidad fiscal para la actividad de generación eléctrica a partir de fuentes de energía renovables que vuelque su energía en el mercado mayorista y/o esté destinada a la prestación de servicios públicos por el plazo de años[31]. Es oportuno comentar que resulta

---

25 Artículo 4 de la Ley 7822.

26 Artículo 2 de la Ley 7822.

27 Artículo 3 de la Ley 7822.

28 Artículo 7 de la Ley 7822.

29 Artículo 8 de la Ley 7822.

30 Artículo 9 de la Ley 7822.

31 Artículo 10 de la Ley 7822.

positivo que la propia ley aclare qué se entiende por estabilidad fiscal, esto es que los beneficiarios no podrán ver afectada en más la carga tributaria total base para la ejecución del proyecto, como consecuencia de aumentos en las alícuotas de los impuestos, tasas y contribuciones o de otras cargas impositivas, cualquiera fuera su denominación. Dicha estabilidad se aplica en los ámbitos nacional y provinciales que adhieran a la referida ley, así como resultantes de la creación de nuevos tributos nacionales y provinciales y será también aplicable a los regímenes cambiario, arancelario y de los reintegros, retenciones y/o devolución de tributos. A los fines de hacer operativa dicha estabilidad, el Ministerio de Economía del Gobierno de Mendoza es el encargado de emitir un certificado con las contribuciones tributarias y tasas aplicables a cada proyecto, vigentes al momento de la presentación.

La Ley Nº 7822 fue reglamentada mediante el Decreto 853/13 (B.O.: 01/07/2013), cuyo artículo 5 dispone que el Ministerio de Hacienda y Finanzas o la Administración Tributaria Mendoza serán las encargadas de dictar las reglamentaciones técnicas de orden fiscal y/o tributario, así como determinar el monto máximo a prever en el presupuesto provincial disponible para otorgar beneficios promocionales. Las mencionadas autoridades también aplicarán sanciones específicas referidas a incumplimientos de índole tributaria fiscal.

Con posterioridad, la Ley 26190 fue modificada por el Congreso de la Nación en el año 2015 a través de la Ley 27191 referida al Régimen de Fomento Nacional para el uso de Fuentes Renovables de Energía destinada a la Producción de Energía Eléctrica. La nueva ley fija como meta principal que la contribución de fuentes de energía renovables en el consumo de energía eléctrica de aquellas empresas privadas, instituciones públicas y otros usuarios de energía que tengan un consumo mensual superior a los 300Kw sea del 8% para finales del año 2018 y que para 2025 este porcentaje alcance el 20%. Por consiguiente, esta ley se propuso dos metas muy claras, en línea con los compromisos asumidos por nuestro país en el Acuerdo de París. Como contrapartida, esta transición energética consagra el denominado "Plan RenovAr", el cual ofrece al inversor de obras de generación de energía eléctrica de fuentes renovables una serie de beneficios fiscales.

4.3. Ley 9084 de 2018 (adhesión a la Ley 27424)

Mediante el dictado de la Ley 9084 de 2018, Mendoza adhirió a la Ley Nacional 27424 de 2017 que establece el Régimen de Fomento a la

Generación Distribuida de Energía Renovable destinada a la Red Eléctrica Pública. Mendoza fue la primera provincia en adherir a esta ley, demostrando una vez más su interés en estos asuntos. La normativa resulta novedosa dado que permite que los usuarios puedan generar e incluso vender su propia energía, por lo que no sólo se fomentan estas energías para combatir el cambio climático sino también que los particulares puedan ahorrar al momento de abonar el servicio de energía.

La ley 9084 declara de interés provincial los recursos de energía distribuida compuestos por la generación distribuida, el almacenamiento energético y la gestión de la demanda. Entre los objetivos que se mencionan en la ley se encuentra la generación de incentivos e inversión en recursos de energía distribuida y red eléctrica inteligente en la Provincia de Mendoza[32]. La Ley considera como fuentes de energía renovables a la eólica, solar, geotérmica, biomasa, gases de vertedero, gases de plantas de depuración, biogás y el aprovechamiento de fuentes de energía hidroeléctrica de los ríos, canales y demás cursos de agua pública[33]

Esta normativa avanza considerablemente dado que por un lado adhiere a la ley nacional, pero también crea un Mercado a Término provincial, definiendo a la vez con claridad nuevos actores del mercado eléctrico, incorporando conceptos para generar un mercado en el que los agentes, entre otros, pueden suscribir contratos de energía[34]. Resulta fundamental que el usuario generador tenga la posibilidad de elegir al distribuidor a quien venderle la energía a inyectar. Este mercado supone un ahorro importante para las empresas generadoras y en mayor escala para aquellas que tienen mucha estacionalidad en su actividad como por ejemplo las bodegas, que consumen mucha energía durante la primera parte del año y luego tienen sobrantes en la etapa de menor consumo que pueden devolver a la red. El Ente Provincial Regulador Eléctrico (EPRE) es designado por la propia ley como el organismo encargado de controlar todas las operaciones del Mercado[35].

En cuanto a los beneficios fiscales, la ley específicamente delega en el Poder Ejecutivo provincial la facultad de determinar los incentivos y beneficios fiscales[36] para promocionar los recursos de energía distribuida y la implementación de la red eléctrica inteligente. Esta previsión resulta cierta-

---

32 Artículo 4 de la Ley 9084

33 Artículo 9 de la Ley 9084

34 Artículo 16 de la Ley 9084

35 Artículo 17 de la Ley 9084.

36 Artículo 18 de Ley 9084.

mente conflictiva, teniendo en cuenta el principio de legalidad receptado en la CN y también en la propia constitución mendocina[37]. En este sentido, las medidas tributarias deben ser decididas por el órgano legislativo y no por el ejecutivo como propone la ley mendocina por lo que la ley ciertamente atenta contra la CN y la Constitución de la Provincia de Mendoza. Más allá de estas precisiones, Mendoza aun no ha reglamentado la Ley Nº 9084 y por lo tanto se no se han establecido beneficios fiscales.

4.4. Ley 9098 de 2018 (modificación de la Ley 7549)

A mediados de 2018, Mendoza modificó la ya mencionada Ley 7549 y amplió los beneficios a diversas fuentes de energía, a saber: Micro, Pequeños y Medianos Aprovechamientos Hidroeléctricos, por Biomasa, por Biogás y Geotérmica. Asimismo, se extendió hasta el año 2028 el plazo dispuesto en el artículo 3 de la Ley 7549[38]. Dicha exención abarca el Impuesto sobre los Ingresos Brutos que corresponda a las actividades detalladas y al Impuesto de Sellos que corresponda a los actos, operaciones o contratos gravados que se vinculen directamente con el desarrollo de aquellas, con el alcance que determine la reglamentación.

Ello en virtud de lo dispuesto por el artículo 20 de la Ley 9084 que autoriza al Poder Ejecutivo para efectuar en el Presupuesto General de Gastos y Cálculos de Recursos las adecuaciones presupuestarias que resulten pertinentes para el cumplimiento de la referida ley.

Sin embargo, el Decreto 1663/2018 vetó las modificaciones antes mencionadas. Dicho Decreto, emitido por el Ministerio de Economía, Infraestructura y Energía, determina que las exenciones que se proponía incorporar alteran la situación jurídica respecto de las regalías de hidroeléctricas que deben afrontar los generadores provinciales y que suponen una disminución de los recursos fiscales no considerados en el proyecto

---

37 "Corresponde al Poder Legislativo (…) Establecer los impuestos y contribuciones necesarios para los gastos del servicio público" (Art. 99 Inc. 2, Const. Pcial).

38 "Exímase de todo gravamen impositivo provincial, por el término de diez (10) años, a las actividades de producción de equipamiento mecánico, electrónico, electromecánico, metalúrgico y eléctrico que realicen empresas radicadas o a radicarse, de origen nacional o internacional, con destino a la generación, transporte, distribución, uso y consumo de Energía Eólica y/o Solar en el territorio de la Provincia de Mendoza. Dichas actividades gozarán de estabilidad fiscal por el plazo de diez (10) años a partir de la promulgación de la presente Ley" (Art. 3, Ley 7549).

remitido. Esto supuso privar de estos beneficios a PyMEs y a industrias que aguardaban la reglamentación de estos beneficios para poder hacerse de ellos. La provincia considera que podría generarse un desfinanciamiento del Fondo Provincial Compensador de Tarifas y en general que se disminuyan ampliamente sus ingresos tributarios. Por lo tanto, en la actualidad el Poder Ejecutivo han quedado sin efecto los beneficios fiscales dispuestos por la ley aquí comentada.

4.5. Ley 8923 de 2017 (Programa de créditos fiscales)

Mendoza ha mantenido un programa de créditos fiscales que tienen aplicación en el ámbito de las energías renovables y el cual ha tenido una favorable recepción. En primer lugar, cabe aclarar que estos créditos fiscales se basan en deducciones, que pueden ser consideradas beneficios fiscales si se tiene en cuenta la definición antes expuesta debido a que se reduce la carga tributaria.

De este modo, la Ley Impositiva 8923 de 2017 prevé el llamado "Programa de fomento a la inversión estratégica", mediante el cual el Estado Provincial otorga un certificado de crédito fiscal a aquellos contribuyentes que realicen inversiones en activos reales. Dicho programa se plasmó mediante el denominado "Bono Fiscal I" dispuesto mediante el Decreto 239/2017 del Ministerio de Hacienda y Finanzas. Entre las inversiones fomentadas, se incorporaron las referidas a las energías renovables y abarcan aquellas que sirvan de base para la provisión a empresas prestadoras de energías renovables, o aquellas orientadas a la eficiencia energética e incluso para la autogeneración de energía eléctrica.

En el marco del programa "Bono Fiscal II" (valga la aclaración, la continuación del anterior plan) el gobierno de la provincia de Mendoza ha impulsado en el año 2018 los incentivos fiscales a la inversión a través de la Ley 9076 de 2018 y del Decreto 1475/2018, emitido por el Ministerio de Economía, Infraestructura y energía. Ambos programas se estructuran de manera similar y para concretar los beneficios fiscales, los contribuyentes de Ingresos Brutos presentan un proyecto de inversión productiva que es puntuado y en base a ello se determina si acceden o no al programa. El destino es toda inversión productiva que se realiza en activos reales destinados a ser utilizados en las actividades económicas en curso o a iniciarse.

La mayoría de los proyectos que se presentaron para obtener estos beneficios han sido empresas vinculadas a la eficiencia energética, siendo

en total 28 proyectos los que se presentaron en el año 2018, un enorme avance en comparación con los 4 presentados para el Bono Fiscal I del año 2017[39]. Mientras que en el "Bono Fiscal I" se podía deducir el Impuesto a los Ingresos Brutos por hasta el 100% de las inversiones a razón de un 10% mensual durante cinco años, en el "Bono Fiscal II" las empresas beneficiarias cuentan con un certificado de crédito fiscal equivalente al 50% de la inversión realizada y podrán usarlos para pagar el 10% del monto mensual de Ingresos Brutos durante cinco años. Se exige en ambos casos que los beneficiarios no registren deuda exigible por los impuestos, tasas, contribuciones o multas aplicadas por la Administración Tributaria de Mendoza (o que la misma se encuentre regularizada) por lo que la provincia también estima pertinente proteger la recaudación tributaria en estas circunstancias.

Este mecanismo de créditos fiscales ha sido de gran utilidad en la provincia de Mendoza por lo que probablemente se continúe su implementación teniendo en cuenta que no sólo se fomentan las energías renovables sino también la creación de empleos. La alternativa resulta válida, aunque quienes lo soliciten deberán cumplir con una extensa lista de requisitos y a su vez, en el "Bono Fiscal II" los beneficios disminuyeron considerablemente en comparación con el anterior.

5. Conclusiones

La tributación ambiental todavía no deja de ser un asunto novedoso en nuestro país, por lo que resulta fundamental comprender cómo este mecanismo opera a nivel provincial, acotado a la temática de energías renovables. Esto es así teniendo en cuenta la plena capacidad de las provincias para crear tributos ambientales siempre y cuando se respeten las limitaciones constitucionales.

En la actualidad, resulta claro que Mendoza ha adaptado su legislación provincial a los parámetros dispuestos por las leyes nacionales, probablemente por la relevancia de las energías limpias en el desarrollo económico de la provincia en cuestión. En los últimos años, se ha avanzado en la creación de reparticiones, programas y convenios con

[39] https://www.elsol.com.ar/bono-fiscal-ii-79-proyectos-compiten-por-beneficios-impositivos y https://losandes.com.ar/article/bono-fiscal-privados-invertiran-en-mendoza-4-121-millones (consultadas con fecha 16/02/2019).

la Nación. Empero, la provincia aún tiene un largo camino por recorrer en lo que hace a los beneficios fiscales en concreto dado que algunos de ellos han quedado sin efecto o simplemente no han sido operativos. Tal como se expuso, Mendoza ha dispuesto diversos beneficios fiscales pero que han quedado sin efecto al haberse cumplido el plazo dispuesto (como los de la Ley 7549), o han sido vetados (los de la Ley 9098) o simplemente no han sido reglamentados (los de la Ley Nº 9084). En definitiva, actualmente el fomento de las energías renovables se estructura esencialmente bajo el programa de créditos fiscales.

Es fundamental el establecimiento de beneficios fiscales para la autogeneración, teniendo en cuenta que los usuarios les dan relevancia a las ventajas fiscales al momento de constituirse en generadores. Esta cuestión ha sido puesta en duda por motivos presupuestarios, aunque resulta inconveniente que una ley delegue en el Poder Ejecutivo la creación de beneficios fiscales dado que debería ser un ámbito reservado al órgano legislativo. El uso de las figuras tributarias ambientales se traduce en un significativo avance en relación a la protección ambiental, aunque la realidad demuestra que en Argentina existe cierta reticencia y esto tal vez se deba a la dificultad que supone para algunas provincias resignar ingresos tributarios en un contexto de crisis económica.

En primer lugar, cabe aclarar que los beneficios fiscales pueden ser conceptualizados como aquellas ventajas tributarias que, mediante una justificación jurídica, anulan, aminoran o aplazan el pago de un gravamen[40]. A partir de esta definición se enuncian seguidamente los beneficios fiscales establecidos por la provincia de Mendoza para las energías renovables.

Si se tiene en cuenta la definición de beneficios fiscales proporcionada en el presente capítulo, se puede afirmar que la provincia de Mendoza ha recurrido principalmente a este tipo de instrumento económico y, tal como se comentó, al sistema de créditos fiscales. Como se observa, se han implementado beneficios fiscales sobre gravámenes ya existentes en el sistema tributario provincial y no se han creado nuevas figuras tributarias que tengan como finalidad extrafiscal la protección del medioambiente, aunque la legislatura provincial podría haber optado por esta alternativa. En definitiva, se trata de una cuestión de política legislativa que tiene en cuenta el contexto en el cual se aplican las referidas medidas.

---

40 Salassa Boix, R. Fiscalidad ambiental: nociones preliminares en La protección ambiental a través del Derecho fiscal dir. Rodolfo Salassa Boix. - 1a ed. - Córdoba: Universidad Nacional de Córdoba, 2015, p. 23.

La utilización de beneficios fiscales es un pilar fundamental en el fomento de las energías renovables por lo que las provincias deben enfocarse en el futuro, donde será fundamental contar con este tipo de energías limpias. De esta manera, si bien la Provincia de Mendoza ha sido pionera en el dictado de normas ambientales, pero la incorporación de medidas tributarias ambientales parece ser una cuestión todavía pendiente.

TRIBUTACIÓN AMBIENTAL Y ENERGÍAS RENOVABLES EN LA PROVINCIA DE MISIONES

Stefani Helen Betroni[1]

Resumen: La Provincia de Misiones se encuentra comprometida para dar un cabal cumplimiento a los compromisos asumidos en la lucha contra el cambio climático y alcanzar los objetivos establecidos por la Ley Nacional 27191, a la cual se encuentra adherida a través de la Ley XVI-Nº 117. Para transformar la matriz energética hacia una basada en fuentes generadoras de energía eléctrica renovales, se requieren de inversiones de alto costo. En consecuencia, Misiones regula distintos mecanismos jurídicos para promover la generación y el uso de las fuentes renovables de energía a través de regímenes de promoción y creación de fondos especiales. Sin embargo, y a pesar de haber regulado cuestiones vinculadas a las energías renovales, incluso antes que otras provincias, Misiones no establece en la actualidad medidas tributarias ambientales provinciales, ya sean tributos ambientales o beneficios fiscales ambientales sobre alguno de sus impuestos.

Abstract*: The Province of Misiones is committed to fully comply with the commitments assumed in the fight against climate change and also achieve the objectives established by National Law 27191, through Law XVI-No. 117. In order to transform the energy matrix towards one based on renewable sources of electricity, high-cost investments are required. Consequently, Misiones regulates different legal mechanisms to promote the generation and use of renewable energy sources through promotion and creation of special funds. However, and despite the regulation of issues related to re-*

---

[1] Abogada por la Universidad Nacional de Córdoba (UNC). Tesista en Maestría de Derecho Procesal (Univ. Siglo XXI). Adscripta a la Cátedra de Derecho Tributario en la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales. UNC. Miembro del proyecto de investigación titulado "La Tributación ambiental como mecanismo jurídico para promover el uso de las energías renovables en el ámbito nacional y provincial" (2018-19), dirigido por el Dr. Rodolfo Salassa Boix y aprobado y financiado por la Secretaría de Ciencia y Tecnología de la Universidad Nacional de Córdoba, Argentina (Secyt). stefani.betroni@gmail.com

newable energy, even before other provinces, Misiones does not currently establish provincial environmental tax measures, whether environmental taxes or environmental tax benefits on any of its taxes.

1. Introducción

La Provincia de Misiones constituye una de las veintitrés provincias de la República Argentina, siendo su capital la ciudad de Posadas. Geográficamente se ubica en el noreste del país, en la región del Norte Grande Argentino cuyos límites se encuentran conformados por los ríos: el Iguazú al Norte, el Paraná al Oeste, el Pepirí Guazú, el Uruguay al Este y el Chimiray al Sur. A su vez, linda al Norte y al Este con La República del Brasil, y al Oeste con la República del Paraguay. Forma parte de la región denominada "El Corazón de la Cuenca del Plata", destacándose por poseer más de 800 cursos de agua, un clima tropical húmedo que junto a las serranías conforman ecosistemas de gran diversidad biológica.

Siendo bendecida la Provincia de Misiones por los cursos de agua que la atraviesan es que cuenta con una red hidrográfica muy rica y vasta, lo que implica un potencial hidro-energético con más densidad del territorio argentino. A su vez, la biomasa de origen forestal constituye una alternativa misionera para la generación de energía eléctrica ya que implica un combustible fundamental para los pequeños aprovechamientos de generación eléctrica, existiendo en la provincia empresas que generan su propia energía e incluso aportan energía al sistema central, a partir de la biomasa, de los desperdicios de la madera, que es materia prima de sus principales productos. En este sentido, se puede afirmar que Misiones cuenta con los recursos naturales para modificar su matriz energética basada en fuentes renovables. Dicho cambio es importante si tenemos en cuenta que el consumo de energía eléctrica en la provincia va en aumento cada año. En el año **2018 se consumió casi un 3% más que en el año anterior**, arrojando como resultado que el total de energía operada por el Sistema Interconectado Provincial (SIP) alcanzó **los 2.708.813MWh**, un 2,765% mayor a los 2.635.963MWh de 2017.

A partir de la lectura de la legislación provincial se advierten normas que regulan la promoción de la generación y uso de las energías renovables. De tal modo, se va a exponer en primer lugar un resumen detallado sobre el marco normativo vigente de la generación y el uso de las energías renovables. En segundo lugar, se analizará el concepto y alcance de las energías renovables, conforme la legislación provincial, haciendo énfa-

sis específicamente en el debate sobre en qué casos la energía hidráulica constituye una fuente renovable de energía eléctrica. Finalmente, y para arribar a la conclusión final, se analizarán las medidas tributarias como herramienta para la promoción de la generación y uso de fuentes renovables reconocidas en la legislación provincial.

2. Marco normativo de las energías renovables

En primer lugar, es importante destacar que con la reforma constitucional del año 1994 se incorpora la cláusula ambiental en el artículo 41 de la Constitución Nacional (CN) que exige a las autoridades públicas brindar las herramientas necesarias para la protección del derecho a un medio ambiente sano y equilibrado, a la utilización racional de los recursos naturales, a la preservación del patrimonio natural y cultural y de la diversidad biológica. El nuevo modelo de desarrollo sustentable reconocido en el artículo mencionado, ha incidido fuertemente en el sector energético del cual proviene un gran porcentaje de gases de efecto invernadero. La Provincia de Misiones no ha modificado su constitución en tal sentido.

La Constitución de la Provincia de Misiones (CP) -que data del año 1958- sí hace mención expresa a las energías, en el artículo 58, para reafirmar la plenitud del dominio, imprescriptible e inalienable que tiene la provincia sobre las fuentes naturales de energía existentes en el territorio, siendo facultad de ésta realizar por sí o convenir con la Nación o con otras provincias su exploración, cateo y extracción, así como su explotación, industrialización, distribución y comercialización, aunque sin diferenciar el tipo de fuente generadora de energía. No obstante, la promoción de la generación y uso de las fuentes renovables de energía en Misiones se realiza, a través de distintos mecanismos jurídicos reconocidos en las normas provinciales que se describirán brevemente a continuación.

2.1. Ley X-Nº 6 de 1974 (Aprovechamiento de las fuentes naturales de energía)

Como primera norma provincial en materia energética encontramos a la Ley X-N° 6 que declara de interés provincial el aprovechamiento de las fuentes naturales de energía existentes en el territorio de Misiones, sobre las cuales tiene y ejerce el Estado Provincial, el dominio pleno, imprescin-

dible e inalienable[2], al igual que lo establece el artículo 58 de la Constitución provincial mencionado anteriormente. Los restantes artículos regulan el aprovechamiento de los recursos hídricos.

Los actos relativos a los estudios previos, evaluación de potencia y programación para el aprovechamiento de los cursos hídricos existentes en el territorio provincial y susceptibles de utilización hidráulica para distintos propósitos, estará a cargo del Poder Ejecutivo a través de la Subsecretaría de Obras y Servicios Públicos[3].

Para el cumplimiento de los fines establecidos en la norma, se crea un "Fondo Especial de Hidroelectrificación", los cuales serán transferidos a una Cuenta Especial en la entidad financiera que actúe como agente financiero del Estado Provincial, a la orden de la Subsecretaría de Obras y Servicios Públicos. Dicho fondo se integra con los siguientes aportes: a) el uno por ciento (1%) sobre el importe total que en concepto de Coparticipación Federal reciba la Provincia; b) el importe correspondiente al cinco por ciento (5%) del total recaudado en el ejercicio en concepto de impuestos inmobiliarios[4].

2.2. Ley X-Nº 7 de 1976 (Creación del Fondo Energético Provincial)

Dos años más tarde, encontramos a la Ley X-Nº 7 con el fin de continuar con el aprovechamiento de los recursos hídricos que se encuentran en la provincia, mediante la cual se crea un nuevo fondo, denominado "Fondo Energético Provincial" con destino a la financiación de las obras de aprovechamiento de recursos hídricos de la Provincia de Misiones, para la generación de hidroelectricidad. En este caso a diferencia de la ley anterior, no establece los aportes que integrarán el fondo.

2.3 Ley X-Nº 17 de 1995 (Creación del marco regulatorio eléctrico de Misiones)

Mediante la presente ley se crea el marco regulatorio eléctrico de la Provincia de Misiones, con el fin de regular la actividad del Servicio de

---

2 Artículo 1 de la Ley X-Nº 6.

3 Artículo 2 de la Ley X-Nº 6.

4 Artículo 5 de la Ley X-Nº 6.

Electricidad bajo jurisdicción de la Provincia en todos sus aspectos, fijando la estructura organizativa, técnica y administrativa[5]. Un punto interesante a destacar en la mencionada ley es que promueve el desarrollo de sistemas energéticos no convencionales. En este sentido, el artículo 52 dispone: "El Poder Ejecutivo, por sí o a través del organismo que designe, autorizará y promoverá el desarrollo de la cogeneración y de sistemas energéticos no convencionales, en la medida que contribuya a un uso más racional y eficiente de los recursos naturales y energéticos, observando las normas específicas de preservación de los ecosistemas que se apliquen en la Provincia". Sin embargo, no se establece un mecanismo determinado de promoción para la generación de este tipo de energías en la ley, sino que lo deja en manos del Poder Ejecutivo.

2.4. Ley XVI-Nº 34 de 1993 (Adhesión a la Ley nacional 23879)

Misiones se adhiere con la presente ley al régimen establecido en la Ley Nacional 23879[6], sin perjuicio de las disposiciones, normas y reglamentaciones en materia ecológica y ambiental vigentes en la Provincia[7]. Por lo que demuestra la importancia de disminuir el impacto ambiental que producen en el entorno ecológico la construcción de las represas. Para ello, se establece la obligación de salvaguarda del bosque nativo o implantado existente en una franja de cien metros de ancho, a lo largo del perímetro del embalse de toda obra hidroeléctrica. Si en dicha franja no existiere bosque alguno, deberán implantarse árboles de especies nativas o exóticas, excepto en los casos que se determinen en las normas reglamentarias que se dicten[8]. A su vez, designa como Autoridad de Aplicación el Ministerio de Ecología, Recursos Naturales Renovables y Turismo[9].

---

5 Artículo 1 de la Ley X-Nº 17.

6 La Ley nacional 23879 de 1990 regula la evaluación de las consecuencias ambientales que producen o podrían producir en territorio argentino cada una de las represas construidas, en construcción y/o planificadas, sean éstas nacionales o extranacionales.

7 Artículo 1 de la Ley XVI-Nº 34 de 1993.

8 Artículo 2 de la Ley XVI-Nº 34 de 1993.

9 Artículo 3 de la Ley XVI-Nº 34 de 1993.

2.5. Ley VIII-Nº 55 de 2007 (Adhesión a la Ley nacional 26093)

La presente norma constituye una ley de adhesión de la Provincia de Misiones a la Ley Nacional Nº 26093[10] que establece un régimen de regulación y promoción para la producción y uso sustentable de biocombustibles. En el artículo 2 se declara de interés provincial la investigación científica, la producción agropecuaria de materias primas utilizadas en la elaboración de biocombustibles y el acondicionamiento, industrialización, depósito, distribución y consumo de los combustibles alternativos. Sin embargo, no hace alusión a algún mecanismo de promoción o estableciendo medidas tributarias provinciales para fomentar la generación o uso de los biocombustibles.

2.6. Ley XVI-Nº 97 de 2008 (Regulación y promoción de las energías renovables)

Mediante esta ley se busca dar un marco regulatorio y de promoción para la investigación, desarrollo y uso sustentable de fuentes de energías renovables no convencionales, biocombustibles e hidrógeno.

Declaración de interés

La Provincia declara de interés provincial, la investigación, desarrollo, generación y el uso sustentable de energías alternativas, blandas o no convencionales a partir de la utilización de las fuentes renovables en todo el territorio de la Provincia[11]. Dicha declaración se realiza años más tarde a la efectuada a nivel nacional – del año 1998 - a través de la Ley nacional 25019 y en el año 2006 mediante la Ley nacional 26190. Recordemos que la primera declaraba de interés nacional la generación de energía eléctrica de origen eólico y solar en todo el territorio nacional[12] y la segunda declaraba de interés nacional la generación de energía eléctrica a partir del uso de fuentes de energía renovables con destino a la prestación de servicio

---

10 Ley nacional 26093 de 2006.

11 Artículo 1 de la Ley XVI-Nº 97.

12 Artículo 1 de Ley nacional 25019.

público, la investigación para el desarrollo tecnológico y fabricación de equipos con esa finalidad[13].

Régimen de promoción

La Ley XVI-Nº 97 y su Decreto reglamentario 636/10 reconocen los siguientes beneficios a otorgar por el Poder Ejecutivo provincial: a) entregar en comodato sin cargo o locar a precio promocional bienes del dominio público o privado del Estado Provincial; b) construir infraestructura básica para acondicionamiento de áreas; c) otorgar los beneficios que permita la legislación vigente; d) brindar capacitación y entrenamiento a empresarios, ejecutivos y operarios de las empresas[14].

Los beneficiarios son las personas físicas o jurídicas que a la fecha de sanción de la presente Ley o las que en el futuro emprendan proyectos productivos o establezcan plantas de radicación industrial destinadas al aprovechamiento y uso sustentable de fuentes de energía renovables, elaboración de biocombustibles y obtención, aprovechamiento, uso y almacenamiento del hidrógeno como vector energético, que hayan obtenido la habilitación por parte de la autoridad de aplicación. Asimismo, resultan beneficiarias las personas físicas o jurídicas que presten servicios en base a las energías previstas en el artículo 5 de la Ley XVI-N°97[15].

---

13 Artículo 1 de Ley nacional 26190.

14 Artículo 13 de la Ley XVI-Nº 97.

15 Se consideran servicios prestados en base a energías renovables, aquellos que se presten utilizando: a) energía solar fotovoltaica: la que mediante tecnología adecuada transforma la energía lumínica del sol en energía eléctrica; b) energía solar pasiva: la que permite el aprovechamiento de las cualidades lumínicas y calóricas del sol para ser aprovechadas en el hábitat humano, conocida como arquitectura bioclimática; c) energía solar térmica: la que se produce aprovechando la energía calórica del sol para calentamiento de fluidos en forma directa o indirecta; d) energía eólica de alta potencia: la que permite aprovechar la energía del viento en grandes magnitudes; e) energía eólica de baja potencia: la que permite aprovechar la energía del viento en pequeña escala, desde lo individual a lo colectivo; f) biomasa: es la energía producida a partir de residuos vegetales o cultivos especiales a tal fin, cuidando de que en el proceso de conversión energética se conserven los parámetros de protección medioambiental; g) biogás: es la que surge como producto del tratamiento anaeróbico de residuos sólidos o líquidos orgánicos de origen industrial, rural, de servicios y domésticos; h) geotérmica: es la que permite aprovechar el potencial térmico interior de la tierra; i) mini-hidráulica: es el aprovechamiento del potencial de pequeños cursos de agua (art. 5, Ley XVI-Nº 97).

Los sujetos beneficiarios mencionados deben cumplir con una serie de requisitos[16], a saber: a) radicarse o se encontrarse radicadas en el territorio de la Provincia de Misiones; b) ser propietarios de emprendimientos, sociedades comerciales, privadas, públicas o mixtas, constituidas en el país, habilitadas por la autoridad de aplicación con exclusividad para el desarrollo de las actividades promocionadas; c) integrar en un mismo proceso todas o algunas de las etapas industriales para la obtención de materias primas renovables; d) que el proyecto de inversión sea aprobado por la autoridad de aplicación; e) estar en condiciones de producir aerogeneradores, paneles solares, colectores solares, cocinas y hornos solares, biodigestores, biogás, biocombustibles, derivados oleoquímicos, conversores de energía, productos a través de secaderos solares o cualquier otro no descripto anteriormente que surja de un proceso derivado de las energías renovables no convencionales; f) que cumplan con todos los demás requisitos que establezca la autoridad de aplicación.

El plazo de promoción establecido es por el término de diez años, contados a partir de la puesta en marcha del emprendimiento o proyecto, debidamente aprobado por la autoridad de aplicación[17]. Estos beneficios también son aplicables a aquellos particulares que generen energía eléctrica, para inyectar a la red de tendido eléctrico de media tensión y baja tensión, siempre que provengan de generadores que utilizan fuentes renovables, regulado por la Ley XVI-N° 118.

2.7. Decreto 1476 de 2012 (Reglamentación de la Ley XVI-Nº 97)

Este Decreto reglamenta a la Ley XVI-Nº 97. Establece un límite de potencia para el caso de la energía mini- hidráulica y un mínimo de potencia para la energía eólica de alta potencia. Crea en el ámbito del Ministerio del Agro y la Producción un Consejo Ejecutivo y Consultivo de Energías Renovables, Biocombustibles e Hidrógeno, como así también un Registro Público de Plantas habilitadas para la producción de energías renovables alternativas, biocombustibles, sus mezclas y derivados o que utilicen tecnología del hidrógeno, cuya reglamentación será establecida por la Autoridad de Aplicación y que funcionará en el ámbito del "Consejo Ejecutivo".

---

16 Artículo 15 de la Ley XVI-Nº 97.

17 Artículo 14 de la Ley XVI-Nº 97.

2.8. Ley XVI-N° 117 de 2016 (Adhesión a las leyes nacionales 26190 y 27191)

a) Declaración de interés y metas interinas

En el año 2016 la Provincia de Misiones a través de la Ley XVI-117 se adhiere -sin reservas- a las leyes Nacionales 26190 y 27191 que regulan un régimen de fomento para el uso de fuentes renovables de energía destinada a la producción de energía eléctrica mediante ciertos beneficios fiscales que se desarrollarán en el punto 4 del presente trabajo. Es importante recordar que la ley 26.190 estableció como objetivo alcanzar hasta 2016 un 8% de contribución renovable a la matriz energética nacional dentro de un término de diez años. Sin embargo, en el año 2015 la contribución de las energías renovables no había superado el 2% de la demanda eléctrica total del país (CAMMESA, 2015:37), lo cual condujo a una reforma en el marco legal[18]. En consecuencia, se sanciona la Ley 27191 planteando nuevas metas en dos períodos: del año 2015 al 2017, se debía incorporar la mínima del 8% del total de consumo propio de energía eléctrica con energía renovable; y de 2017 hasta 2025, incorporación mínima del 20% y de manera progresiva el 12% para el 2019, el 16% al 2021, el 18% al 2023 y el 20% para el 2025[19]. La adhesión provincial implica por parte de la provincia el compromiso asumido para dar cabal cumplimiento a contribuir con la modificación de la matriz energética nacional mediante la generación y el uso de fuentes renovables de energía y así cumplir con las metas establecidas.

b) Fondos específicos

La Ley XVI-Nº 97 crea el Fondo Fiduciario para la Promoción de Energías Renovables, Biocombustibles e Hidrógeno (FFONERBIO), como un patrimonio de afectación, administrado por el Consejo Ejecutivo y Consultivo de Energías Renovables, Biocombustibles e Hidrógeno, cuyo objeto es promover y financiar los emprendimientos y proyectos de aprovechamiento, producción, investigación, procesamiento y uso sustentable de energías alternativas renovables, biocombustibles y aplicación de la tecnología del hidrógeno como vector energético en todo el territorio pro-

---

18 Freier, A. y Ibañez, J. I., "El panorama energético argentino del Bicentenario Nuevas perspectivas en materia de energias renovables", *Revista Argumentos*, N1- 26, 2017, p. 7.

19 Artículo 5 de la Ley 27191

vincial[20]. El fondo se integra por[21]: a) el aporte inicial del tesoro que efectúe el Poder Ejecutivo en la medida de sus posibilidades presupuestarias; b) la partida específica que anualmente fije el Presupuesto General de la Provincia; c) los desembolsos de sumas autorizadas por el Poder Ejecutivo Provincial para la constitución del Fondo; d) los generados con su actividad, en la proporción que la reglamentación determine; e) préstamos, aportes, legados y donaciones de personas físicas y jurídicas, organismos e instituciones provinciales, nacionales o internacionales, públicas o privadas; f) las partidas que para subsidios prevea anualmente el Presupuesto de la Administración Nacional; g) con hasta un veinte por 20% de los ingresos de rentas generales que perciba la Provincia; h) otros que determine la reglamentación.

Los recursos que integran el Fondo Fiduciario para la Promoción de Energías Renovables, Biocombustibles e Hidrógeno (FFONERBIO), constituyen un patrimonio de afectación especial y tienen como único destino los objetivos indicados precedentemente[22].

Finalmente, se invita a los municipios de la Provincia a adherir a la comentada ley e implementar las medidas conducentes para la promoción y desarrollo de las energías renovables[23].

2.9. Ley XVI-N° 118 de 2016 (Suministro de energía eléctrica con balance neto)

La presente ley tiene por objeto el establecimiento de las condiciones administrativas, técnicas y económicas para la aplicación de la modalidad de suministro de energía eléctrica con "balance neto", definido por la propia norma como el consumo instantáneo o diferido de la energía eléctrica que fue producida en el interior de la red de un punto de suministro o instalación de titularidad de un usuario y que está destinada al consumo propio. En este sentido, declara de interés provincial, la generación de energía por parte de particulares, para inyectar a la red de tendido eléctrico de media

---

20 Artículo 17 de la Ley XVI-Nº 97.

21 Artículo 18 de la Ley XVI-Nº 97.

22 Artículo 20 de la Ley XVI-Nº 97.

23 Artículo 24 de la Ley XVI-Nº 97.

tensión y baja tensión, que proviene de generadores que utilizan fuentes renovables[24] descriptas en la Ley[25].

Asimismo, establece como Autoridad de aplicación a la Secretaría de Estado de Energía de la Provincia[26], los requisitos técnicos para instalación de los equipos[27], las condiciones de contratación[28], la cesión de la energía producida[29] y un régimen de promoción para la inversión en equipamiento de generación de energía renovable[30] a desarrollarse de manera más amplia en el punto 4 del presente trabajo.

3. Definición y alcance de las energías renovables en la Provincia de Misiones

La doctrina ha definido a las energías renovables, alternativas, limpias -o blandas (todos estos vocablos entendidos como sinónimos) como "...las que se usan como fuente de generación de recursos renovables y que poseen una fuente prácticamente inagotable con relación al tiempo de vida del hombre en el planeta. Se producen de una manera continua, no se agotan y tienen su origen en los procesos ambientales y atmosféricos naturales: el viento, el sol, los cursos de agua, la descomposición de la materia orgánica,

---

24 Se consideran como de origen renovable, las siguientes: 1) solar fotovoltaica; 2) solar térmica; 3) eólica; 4) micro hidráulica e hidráulica hidrocinética; 5) biomasa; 6) biomasa de captación de gas metano producido por residuos; 7) geotérmica; 8) celdas de combustible de hidrógeno con hidrógeno producido y almacenado dentro de la Provincia de origen renovable; 9) motores a combustión de hidrógeno con hidrógeno producido y almacenado dentro de la Provincia de orígenes renovables; 10) energía piezoeléctrica por movimiento de peatones y/o vehículos; 11) biocombustibles; y 12) otras energías renovables certificadas por la Unión Europea conforme los alcances que establece el reglamento, los que desarrolle la Autoridad de Aplicación y que se conecten a las redes de la distribuidora de energía eléctrica con excepción de los usos previstos en la Ley Nacional 26093 Régimen de Regulación y Promoción para la Producción y Uso Sustentables de Biocombustibles (art. 3, Ley XVI-N° 118).

25 Artículo 2 de la Ley XVI-N° 118.

26 Artículo 6 de la Ley XVI-N° 118.

27 Artículos 8 y 9 de la Ley XVI-N° 118.

28 Artículos 10 y 11 de la Ley XVI-N° 118.

29 Artículos 13, 14 y 15 de la Ley XVI-N° 118.

30 Artículo 5 de la Ley XVI-N° 118.

el movimiento de las olas en la superficie del mar y de los océanos, y el calor interior de la tierra"[31].

La legislación nacional, en particular la Ley nacional 27191 introduce modificaciones a la Ley nacional 26190 que creó el régimen de fomento nacional para el uso de fuentes renovables de energía destinadas a la producción de energía eléctrica. Entre ellas, el concepto de energías renovables, ya que las define en sentido negativo cuando establece que las fuentes renovables de energía son aquellas no fósiles idóneas para ser aprovechadas de forma sustentable en el corto, mediano y largo plazo: eólica, solar térmica, fotovoltaica, geotérmica, mareomotriz, biomasa, gases de vertedero, gases de plantas de depuración, biogás, con excepción de los usos previstos en la Ley 26093 y agrega a la energía undimotriz, a las corrientes marinas y a los biocombustibles. A su vez, amplía el límite de 30 a 50MW para que las centrales hidroeléctricas sean consideradas generadoras de energía renovable.

En particular, la Provincia de Misiones define a las fuentes de energías renovables, alternativas, no convencionales o blandas, en la Ley XVI-Nº 97[32], como todas aquellas que se producen naturalmente, en forma inagotable y sin ocasionar perjuicio al equilibrio del medio ambiente[33]. A su vez, en su artículo 4 enumera como fuentes alternativas de energía al sol, el viento (eólica), el biogás, la biomasa, la geotermia, la mini-hidráulica y toda otra que científicamente se desarrolle manteniendo las cualidades básicas que distinguen a este tipo de energías, y en el artículo 5 enumera los servicios prestados en base a energías renovables, los cuales son aquellos que se presten utilizando: a) energía solar fotovoltaica; b) energía solar pasiva, c) energía solar térmica, d) energía eólica de alta potencia, e) energía eólica de baja potencia, f) biomasa, g) biogás; h) geotérmica, i) mini-hidráulica.

Un aspecto importante de análisis se da respecto a la energía hidráulica ya que la misma posee una alta cuota de participación en la generación eléctrica total del país. En efecto, la generación neta del tercer trimestre del año 2018 alcanzó los 35.361GWh, 3,0% por encima de la generación del mismo período del año anterior. 65,2% de la generación neta provino de fuentes térmicas, mientras que el 27,7% fue de origen hidráulico (excluyendo pequeños aprovechamientos menores a

---

31 Mendilaharzu, L., *Energías alternativas*, Bibliotex, San Miguel de Tucumán, 2011, p. 11.

32 Artículo 3 de la Ley XVI-N° 97.

33 De igual manera, la Ley 12503 de la Provincia de Santa Fe define a las energías renovables como a todas aquellas que se producen naturalmente, en forma inagotable y sin ocasionar perjuicio al equilibrio ambiental.

50MW de potencia), 4,8% nuclear y 2,4% renovable, de acuerdo con la clasificación establecida en la Ley nacional 27191, según la Dirección Nacional de Información Energética[34]. De la misma manera ocurre en Misiones la cual es abastecida en mayor porcentaje por la energía hidráulica cuya generación fue promovida como se ha puntualizado en las distintas normas mencionadas en el punto anterior.

La energía hidráulica es una forma de generación energía eléctrica considerada renovable debido a que el recurso utilizado es el agua. Sin embargo, la construcción de las centrales hidroeléctricas de gran infraestructura implican un fenómeno complejo, en la que interceden diferentes variables: progreso económico, desarrollo, territorio, relaciones interjurisdiccionales, abastecimiento energético, distribución de los costes y beneficios entre los grupos directa e indirectamente afectados y el resto de la población, afectación del medio ambiente y recursos naturales[35]. Al respecto, del Reporte Final de la Comisión Mundial de Represas surge que la controversia en torno a las represas se ha convertido en un debate global acerca de los costos y beneficios de las mismas, debido a la magnitud de los impactos en las poblaciones y en los ríos. En palabras de la Comisión Mundial de Represas:

"El fin de todo proyecto de represas debe ser la mejora sustentable del bienestar humano. Esto quiere decir un avance significativo en el desarrollo humano a partir del hecho de que sea económicamente viable, socialmente equitativo y ambientalmente sostenible. Si una gran represa es la mejor forma de alcanzar esta meta, merece nuestro apoyo. Cuando otras opciones ofrecen soluciones mejores, deberíamos preferirlas por encima de las grandes represas. Así pues, el debate en torno a las represas cuestiona nuestra posición acerca de cómo desarrollamos y gestionamos nuestros recursos hídricos" [36].

---

34 http://www.energia.gob.ar/contenidos/archivos/Reorganizacion/informacion_del_mercado/publicaciones/energia_en_gral/trimestrales/t32018.pdf (último acceso: 27 de 2 de 2019).

35 Doroni, G., "Costo Social y Ambiental de la Generación de Energía Hidroeléctrica ¿Todo lo Alternativo es Sustentable?", *Cuaderno De Derecho Ambiental Numero VIII-Energia y Ambiente*, Editores Información Jurídica, Córdoba, 2016, p. 249.

36 Represas, Comision Mundial de. Comision Mundial de Represas.» *Reporte final de la comision mundial de represas. Represas y Desarrollo. Un nuevo marco para la toma de decisiones.* 2000. http://cdi.mecon.gov.ar/bases/docelec/dp1975.pdf (último acceso: 28 de 2 de 2019).

Asimismo, la Cámara Argentina de Consultoras de Ingeniería (CADECI) afirma que los proyectos hidráulicos multipropósito son susceptibles de generar gases de efecto invernadero mayoritariamente a partir de la descomposición de la materia orgánica que se encuentra en el embalse, como consecuencia de su llenado. Actualmente hay consenso sobre los procesos que producen metano (CH4) y dióxido de carbono (CO2) en los embalses y cuáles serían las vías por las que éstos se liberan a la atmósfera[37]. Recordemos que el Acuerdo de Paris celebrado en el año 2015[38] es un acuerdo mundial sobre el cambio climático que presenta un plan de actuación para limitar el calentamiento del planeta, muy por debajo de 2 °C, y cubre el periodo posterior a 2020.

Sin embargo, la Agencia Internacional de Energías Renovables destaca en su informe que el impacto ambiental y social es muy variable ya que depende de si se trata de grandes o pequeños embalses:

"Los grandes proyectos hidroeléctricos generalmente requieren una planificación a largo plazo y la integración de otros aspectos además del energético (por ejemplo, el desplazamiento de la población, el uso del agua, y la agricultura). Todos estos factores han dado lugar a una variedad de definiciones jurídicas de la energía hidroeléctrica en América Latina, incluyendo criterios para incluirla o no en las políticas de apoyo a las energías renovables. Muchos de los países distinguen entre centrales hidroeléctricas grandes y pequeñas"[39].

A modo de ejemplo, en el Informe del IRENA se destacan algunas definiciones de hidroeléctricas pequeñas que utilizan algunos países en los cuales se establece un límite de potencia 10MW (Colombia, Panamá), 20MW (Chile, Costa Rica, Perú) y 30MW (Argentina), sin reflejar

---

37 Guillermo Víctor Malinov, Cristina Goyenechea. *Cámara Argentina de Consultas de Ingenieria.* 7 de Mayo de 2015. http://www.cadeci.org.ar/images/prensa/art-tecnicos/2015/Las%20presas%20y%20el%20desarrollo.pdf (último acceso: 25 de 2 de 2019).

38 Mediante la Ley 27270 el Poder Legislativo Nacional aprueba el Acuerdo de París, celebrado en la ciudad de París -República Francesa- el 12 de diciembre de 2015. B.O.19 de septiembre de 2016.

39 IRENA. Energías renovables en América Latina 2015: Sumario de Políticas: International Renewable Energy Agency, informe de políticas. *Agencia Internacional de Energías Renovables.* 6 de 2015. http://www.irena.org/DocumentDownloads/Publications/IRENA_RE_Latin_America_Poli (último acceso: 27 de 2 de 2019).

otros factores considerados como el área del embalse, la altura de la presa o el flujo de agua[40].

En consecuencia, de lo expuesto se puede afirmar que, si bien la energía hidráulica es un tipo de fuente de energía renovable, la misma puede generar grandes impactos ambientales los cuales dependerán de la magnitud e infraestructura de los embalses que se utilicen. La ley de régimen de fomento nacional para el uso de fuentes renovables de energía (Ley 27191) establece como objetivo de la segunda etapa del régimen lograr una contribución de las fuentes renovables de energía hasta alcanzar el veinte por ciento (20%) del consumo de energía eléctrica nacional, al 31 de diciembre de 2025 (art. 5), pero estableciendo en el artículo 2 inc. b) un límite de potencia para los proyectos de centrales hidroeléctricas de hasta 50MW. Por lo tanto, no considera como energía renovable la generada por las represas que generen más de 50 MW. En igual sentido, Misiones mediante la Ley XVI-Nº 97 dispone en su artículo 5 inc. 1 que se consideran servicios prestados en base a energías renovables, aquellos que se presten utilizando mini-hidráulica; entendido como el aprovechamiento del potencial de pequeños cursos de agua, aunque sin especificar el límite de potencia como lo hace la ley nacional. Dicho límite, lo fija el Decreto reglamentario 1476/12 de la mencionada ley cuando dispone en el artículo 1 del Anexo I, que: "…los aprovechamientos susceptibles de suministrar potencia hidroeléctrica de hasta 30MW que, contando con estudio de potencial hidroeléctrico, estén destinados a satisfacer o paliar necesidades de energía eléctrica de usuarios locales", fijando un límite menor que el señalado en la legislación nacional.

Ahora bien, de los preceptos normativos analizados se puede afirmar que para la Provincia de Misiones las energías renovables son todas aquellas que se producen naturalmente, en forma inagotable y sin ocasionar perjuicio al equilibrio del medio ambiente proveniente de fuentes tales como el sol, el viento (eólica), el biogás, la biomasa, la geotermia, la mini-hidráulica cuyo límite de potencia no exceda los 30MW.

---

40 Idem anterior.

4. Régimen tributario específico para la promoción de la generación y uso las energías renovables en la Provincia de Misiones

Tal como se ha adelantado precedentemente, la Provincia de Misiones mediante la Ley XVI-Nº 117 se adhiere a la leyes nacionales 26190 y 27191[41], designando a la Secretaría de Estado de Energía la determinación, desarrollo, aplicación y control de la totalidad de las actividades descriptas y establecidas en las leyes nacionales nombradas[42]. A su vez, invita a los municipios a adherir a esta Ley, así como a implementar medidas conducentes para la promoción y desarrollo de las energías renovables[43].

En particular la Ley nacional 26190, modificada y ampliada en 2015 por la Ley nacional 27191, establece como beneficiarios del régimen de promoción regulado a los titulares de inversiones y concesionarios de obras nuevas de producción de energía eléctrica generada a partir de fuentes renovables no fósiles, como son la eólica, solar, geotérmica, mareomotriz, hidráulica, biomasa, gases de vertedero, gases de plantas de depuración y biogás. A estos fines, se regulan una serie de beneficios que son tratados en el capítulo del Estado Nacional Argentino.

En su norma de adhesión, la Provincia de Misiones regula, a través de la Ley XVI-Nº 118, las condiciones administrativas, técnicas y económicas para la aplicación de la modalidad de suministro de energía eléctrica con "balance neto", definida como el consumo instantáneo o diferido de la energía eléctrica que fue producida en el interior de la red de un punto de suministro o instalación de titularidad de un usuario y que está destinada al consumo propio[44].

Para promover este tipo de suministro de energía eléctrica la normativa establece los usuarios pueden ser comprendidos en la Leyes nacionales 25019, 26190 y 27191 para la inversión en equipamiento de generación de energía renovable[45] en lo que concierne a beneficios impositivos, los cuales han sido mencionados precedentemente. A tal efecto, la Autoridad de Aplicación incluye en la reglamentación la metodología de gestión de implementación de la exención o diferimiento

---

41 Artículo 1 de la Ley XVI-Nº 117.
42 Artículo 2 de la Ley XVI-Nº 117.
43 Artículo 4 de la Ley XVI-Nº 117.
44 Artículo 1 de la Ley XVI-Nº 118.
45 Artículo 5 de la Ley XVI-Nº 118.

que corresponde. Sin embargo, no se advierte en la norma el reconocimiento de medidas tributarias provinciales.

Los beneficiarios de la Ley de balance neto provincial son los usuarios de energía eléctrica que instalan en su red interior un equipamiento de generación eléctrica de origen renovable. La Ley considera que tienen origen renovable, las siguientes energías: 1) solar fotovoltaica, 2) solar térmica, 3) eólica, 4) micro hidráulica e hidráulica hidrocinética, 5) biomasa, 6) biomasa de captación de gas metano producido por residuos, 7) geotérmica, 8) celdas de combustible de hidrógeno con hidrógeno producido y almacenado dentro de la Provincia de origen renovable, 9) motores a combustión de hidrógeno con hidrógeno producido y almacenado dentro de la Provincia de orígenes renovables, 10) energía piezoeléctrica por movimiento de peatones y/o vehículos, 11) biocombustibles y 12) otras energías renovables certificadas por la Unión Europea conforme los alcances que establece el reglamento, los que desarrolle la Autoridad de Aplicación y que se conecten a las redes de la distribuidora de energía eléctrica con excepción de los usos previstos en la Ley nacional 26093 sobre el régimen de regulación y promoción para la producción y uso sustentables de biocombustibles.

Más allá de estas adhesiones y de la regulación de las energías renovables y lo cierto es que la normativa provincial no ofrece medidas tributarias concretas que permitan fomentar el uso y la generación de energías renovables o desalentar aquéllas que no lo son.

5. Conclusiones

Para dar un cabal cumplimiento a los compromisos asumidos en la lucha contra el cambio climático y alcanzar los objetivos del Acuerdo de París y la Ley nacional 27191, el país necesita de inversiones de alto costo en proyectos de generación de energía renovables. De igual manera ocurre en la Provincia de Misiones y eso lo demuestra al haber asumido el compromiso de lograr los objetivos de la ley nacional mencionada a través de una ley de adhesión.

En la legislación provincial analizada, vimos que Misiones define a las energías renovables como todas aquellas que se producen naturalmente, en forma inagotable y sin ocasionar perjuicio al equilibrio del medio ambiente proveniente de fuentes tales como el sol, el viento (eólica), el biogás, la biomasa, la geotermia, la mini-hidráulica cuyo límite de potencia no exceda

los 30MW. De esta forma, se puede advertir que la noción tiene un alcance más acotado a la otorgada por la legislación nacional, por el límite establecido para la energía mini-hidráulica y también al incorporar expresamente en la misma al medio ambiente.

La Provincia es beneficiada por los recursos naturales que se encuentran en su territorio, específicamente por la enorme cantidad de cuencas hídricas que permiten generar energía hidráulica, cuyo aprovechamiento fue promovido específicamentea través de las leyes X-Nº 6 y Nº 7 que crean un fondo especial con destino a la financiación de las obras de aprovechamiento de recursos hídricos, entre ellas la generación de energía eléctrica. A su vez, la promoción de la generación de energía de fuentes renovables en general se encuentra regulada a través del régimen de promoción establecido por la Ley XVI-Nº 97.

Sin embargo, y a pesar de haber regulado cuestiones vinculadas a las energías renovales, incluso antes que otras provincias, Misiones no establece en la actualidad medidas tributarias ambientales provinciales, ya sean tributos ambientales o beneficios fiscales ambientales sobre alguno de sus impuestos.

TRIBUTACIÓN AMBIENTAL Y ENERGÍAS RENOVABLES EN LA PROVINCIA DE NEUQUÉN

Valeria Bizarro[1]

Resumen: En el presente capítulo abordamos la formulación normativa de la política energética en la Provincia de Neuquén en materia de energías renovables y no renovables. Ello a los fines de determinar, en primer lugar, si se emplean medidas tributarias como instrumentos para incentivar y/o desincentivar la generación y uso de energía renovable, y, en segundo lugar, si existe una coordinación, coherencia e integración al interior de la política energética entre el orden nacional y provincial. Con relación a lo primero, podemos afirmar que se emplean una serie de beneficios fiscales ambientales con miras a promover la generación de energía con fuentes renovables. Aunque también coexisten beneficios fiscales tendientes a promover la exploración y explotación de hidrocarburos convencionales y no convencionales. Esta situación plasma diversas fallas en la coordinación, coherencia e integración al interior de la política energética en la Provincia y dificulta la transición y diversificación de la matriz energética nacional y provincial.

Abstract: *In this chapter, we are going to study the energy policy of Neuquén Province about renewable and non-renewable energy. In order to establish, first, if tax measures are used as mechanisms to incentivize or discourage renewable energy generation. Secondly, if energy policy is coordinated, concerted and congruent at national and local level. Related*

---

[1] Abogada, por la Universidad Nacional de Córdoba (UNC). Diplomada en Tributos ambientales, Responsabilidad Social y Desarrollo Sostenible (IEPFA). Doctoranda en Administración y Políticas Públicas (IIFAP -UNC). Becaria doctoral del Consejo Nacional de Investigaciones Científicas y Técnicas de Argentina (CONICET). Adscripta docente en las cátedras de Derecho Tributario y de Derecho Público Provincial y Municipal (UNC). Integrante 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: valeriabizarro1@gmail.com y valeriabizarro@conicet.gov.ar.

to the first point, we could confirm that several environmental tax benefits are used in order to incentivize renewable energy generation in Neuquén. However, others non-environmental tax benefits coexist with those, and they are used to promote conventional and non-conventional hydrocarbons exploration and exploitation. This situation reveals the existence of coordination and integration failures inside Neuquén energy policy which obstruct and retard an energy transition and the diversification of the electricity matrix in Argentina.

1. Introducción

No podemos dudar que la energía ha constituido a lo largo del devenir de la humanidad, y constituye en la actualidad, la principal fuente y motor de desarrollo de las sociedades. La utilización de diversas fuentes de energía ha permitido al ser humano a lo largo del tiempo satisfacer un sinfín de necesidades de alimentación, movilidad, transporte, vestimenta, recreación, salud, etcétera. Sin embargo, la explotación y uso de los recursos energéticos para la generación de diversas fuentes de energía conlleva asociadas dos problemáticas principales, la disponibilidad de los recursos energéticos y el impacto nocivo que su explotación y uso trae aparejado al medio ambiente.

Frente al problema de la disponibilidad de los recursos se desprenden tres aspectos. En primer lugar, la escasez de los recursos energéticos que se ve reflejada en el agotamiento de los combustibles fósiles (carbón, petróleo y gas). Directamente vinculado a ello, se encuentra el modelo de desarrollo predominante, basado en el crecimiento económico y en la industrialización, bajo la lógica del progreso o paradigma occidental de la modernidad, que se sustenta en mayor medida sobre el consumo de petróleo, gas natural y carbón. Tal es así, que los combustibles de origen fósil representan un sesenta y tres por ciento (63%) de la matriz energética eléctrica global[2]. El agotamiento de tales recursos limitados, si no son reemplazados por otras fuentes de energía alternativas o renovables, puede implicar el fin del mo-

[2] Ministerio de Hacienda de la República Argentina, Secretaría de Gobierno de Energía. (2018). En Energía, Energía Nuclear. Recuperado de: https://www.argentina.gob.ar/energia/energia-electrica/energia-nuclear/que-es-la-energia-nuclear.

delo de civilización tal y como lo conocemos, dando lugar a conflictos a nivel mundial y geopolítico por el control de tales recursos[3].

En segundo lugar, el incremento de la demanda energética mundial, que según estadísticas de la Agencia Internacional de Energía (AIE), se espera aumente en un 70 por ciento de aquí al año 2035, época en la que China, India y medio oriente en particular representarán cerca del 60 por ciento de este incremento, y el 90 por ciento del incremento de la demanda mundial de energía procederá de países ajenos a la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE)[4].

En definitiva, ello implica que al nivel de consumo energético actual sostenido por los países que ostentan un mayor "desarrollo" y "crecimiento económico", se adicionarán aquellos con economías en vías de crecimiento.

En tercer lugar, y relacionado al problema de la disponibilidad, encontramos la desigual distribución y acceso a los recursos energéticos (renovables y no renovables) capaces de generar considerables cantidades de energía que posibiliten hacer frente a la demanda energética. Bien es sabido que, en líneas generales, salvo meras excepciones, la energía se extrae, transforma y transporta de manera centralizada por algunas empresas y capitales nacionales y trasnacionales, y también su consumo se concentra en unos pocos, principalmente en los países del norte global y geopolítico[5].

Respecto al impacto nocivo de la explotación, generación y uso de energía en el medio ambiente, es indudable la vinculación directa del sector energético con la problemática global del cambio climático. El sector energético es considerado uno de los principales responsables de las emisiones de gases de efecto invernadero (GEI). En este sentido, las emisiones que genera la prestación de servicios energéticos han contribuido considerablemente al aumento histórico de las concentraciones de esos gases en la atmósfera, a tal punto que diversos estudios coinciden en afirmar que el consumo de combustibles fósiles representa la mayor parte de las emisiones mundiales de GEI de origen antropogénico[6].

---

3 Garrido, A., *La energía como elemento esencial del Desarrollo: consecuencias de un modelo energético insostenible*, 2009, 1-61.

4 Morales Lamberti, A., "Controversias ambientales sobre la explotación de reservorios no convencionales: Entre escenarios de políticas jurídicas de promoción y de restricción", *Cuaderno de Derecho Ambiental: Energía y Ambiente* Nº 8 (Instituto de Derecho Ambiental, Academia Nacional del Derecho y Cs. Sociales de Córdoba), 2016, pp. 111-162.

5 Garrido, *op. cit.*, p. 6.

6 Grupo Intergubernamental de Expertos sobre el Cambio Climático [IPCC], *Informe especial sobre fuentes de energías renovables y mitigación del cambio climático,*

Estas tendencias dadas a nivel global se reproducen también en el ámbito nacional. En nuestro país, según el último informe del Inventario Nacional de Gases de Efecto Invernadero[7], el 53% de las emisiones provienen del sector energía, seguidas, por las emisiones del sector agrícola-ganadero que representan un 39%[8].

En cuanto a la composición de nuestra matriz energética[9], también se replica a nivel nacional, lo que sucede a nivel global. Esto es, una fuerte dependencia a los combustibles fósiles para la generación de energía y una escasa diversificación y contribución de otras fuentes alternativas, llegando aquellos a representar un sesenta y uno por ciento (61%) de la matriz energética eléctrica nacional[10].

Frente a este panorama la generación y uso de energía por medio de fuentes renovables ofrece grandes potenciales para la contribución a un desarrollo sostenible, en particular en cuanto a los efectos sociales, medioambientales y económicos, incluidas las posibilidades de propiciar un mayor acceso a la energía y un suministro seguro, sin perder de vista su

---

2011, p.7. Recuperado de: https://www.ipcc.ch/site/assets/uploads/2018/03/srren_report_es-1.pdf

7 La Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático, aprobada por nuestro país según la ley 24.295, dispone en el artículo cuarto el compromiso de los estados-parte de elaborar, actualizar periódicamente, publicar y facilitar a la Conferencia de las Partes (COP) Inventarios nacionales de las emisiones antropógenas por las fuentes y de la absorción por los sumideros de todos los gases de efecto invernadero. El Inventario Nacional de Gases de Efecto Invernadero contabiliza los gases emitidos y absorbidos de la atmósfera durante un período de tiempo determinado para un territorio. El informe en cuestión fue publicado en el año 2017 y refleja las mediciones correspondientes al año 2014.

8 Secretaría de Gobierno de Ambiente y Desarrollo Sustentable, Secretaría de Cambio Climático y Desarrollo Sustentable. Inventario Nacional de Gases de Efecto Invernadero (2017). Recuperado de: https://inventariogei.ambiente.gob.ar/files/inventario-nacional-gei-argentina.pdf

9 La matriz energética describe la contribución relativa de diferentes fuentes al total de la energía primaria utilizada en un país. Se denomina fuentes de energía primaria a las que se obtienen de manera directa de la naturaleza, luego de un proceso de extracción o mediante la fotosíntesis. Por lo tanto, el estudio de la dinámica temporal de la matriz energética permite responder cómo se compone y cómo fue su cambio en las últimas décadas, y en qué se asemeja o se diferencia de las matrices energéticas de otros países (Morales Lamberti, *op. cit.*, 2016, p. 117).

10 Ministerio de Hacienda de la República Argentina, Secretaría de Gobierno de Energía. (2018). En Energía, Energía Nuclear. Recuperado de: https://www.argentina.gob.ar/energia/energia-electrica/energia-nuclear/que-es-la-energia-nuclear.

gran potencial para mitigar el cambio climático, contribuyendo a distintos escenarios de reducción de las emisiones GEI[11].

En este contexto, las políticas gubernamentales desempeñan un papel crucial para acelerar la implementación de las energías renovables. Entre el abanico de medidas y políticas que los diferentes niveles de gobierno pueden adoptar para generar un marco propicio para el desarrollo de las energías renovables en nuestro país, nos centraremos en las medidas tributarias ambientales como instrumentos susceptibles de promover la generación y uso de energía con fuentes renovables.

En el presente capítulo analizaremos la formulación normativa de la política energética adoptada por la Provincia de Neuquén, en materia de energías renovables y no renovables. A los fines de determinar, en primer lugar, si se emplean medidas tributarias como instrumentos para incentivar y/o desincentivar la generación y uso de ambos tipos de energías, en segundo lugar, si existe una coordinación y coherencia en el diseño y objetivos de la misma en el orden nacional y provincial. Para ello, analizaremos el marco normativo provincial vigente en materia de energía -renovable y no renovable-, haciendo foco principalmente en la dimensión fiscal.

Para alcanzar los objetivos propuestos, el capítulo se dividirá en dos grandes secciones. Por un lado, abordaremos la política energética en materia de energías renovables, haciendo foco en la dimensión fiscal de las diferentes leyes y decretos provinciales. Por otro lado, abordaremos la formulación normativa de la política hidrocarburífera en las diferentes leyes y decretos provinciales, también centrándonos en la dimensión fiscal.

2. Marco jurídico provincial en materia de energías renovables

2.1. Constitución Provincial

Previo a analizar el marco jurídico provincial, es preciso definir que entendemos por política pública al conjunto de actividades de las instituciones de gobierno, actuando directamente o a través de agentes, que van dirigidas a tener una influencia determinada sobre la vida de los ciudadanos[12]. Entre el conjunto de instrumentos con que cuenta el Estado para

---

11 IPCC, *Informe especial sobre fuentes de energías renovables,* 11.

12 Guy Peters, B., "Modelos alternativos del proceso de la política pública: de abajo hacia arriba o de arriba hacia abajo", *Gestión y Política Pública* Vo. IV, Nº 2, 1995, pp. 257-276.

diseñar una política y definir su decisión de actuar frente a un problema público, se encuentra la formulación normativa de la política pública[13]. En este sentido podemos afirmar que la política energética constituye una política pública más, y, como tal, se manifiesta a través de decisiones gubernamentales que deben estar direccionadas a unos determinados objetivos, por ejemplo: eficiencia energética, autoabastecimiento energético, soberanía energética, protección ambiental, desarrollo sustentable, etcétera. Una política energética comprende entonces: "un conjunto de disposiciones y lineamientos estratégicos *consensuados* y asumidos por una autoridad gubernamental competente dirigidos a enfrentar situaciones públicas y a satisfacer requerimientos relacionados con el sector de la energía"[14].

Como punto de partida, y con objeto de analizar y describir la política energética en materia de energías renovables en la Provincia de Neuquén, indagamos en el texto constitucional, dada la supremacía del mismo por sobre las restantes leyes provinciales. En lo que respecta a la formulación de la política energética la Constitución Provincial (CP) opera brindando lineamientos y pautas concretas en la materia aplicables en toda la jurisdicción provincial.

En la cláusula federal, que estipula que la provincia conserva y ejerce todo el poder no delegado en la Constitución Nacional al Estado Federal, se especifica que, entre otras acciones, el estado provincial "promueve el aprovechamiento integral de sus fuentes de energías"[15], sin hacer distinción alguna según el tipo de fuente.

En cuanto a la promoción, en la sección correspondiente al régimen tributario se estipula que la legislatura "dictará políticas de incentivos fiscales destinadas al desarrollo de las fuentes de energía renovable" y específicamente en el artículo 189 relativo a las atribuciones de la cámara de diputados, establece que "le corresponde dictar leyes de fomento económico, energía, protección del ambiente y gestión sustentable de los recursos naturales".

---

13 Juliá, M.; Del Campo, C. y Foa Torres, J., *Formulación de políticas públicas ambientales: Los casos de "Aguas", "Bosque Nativo" y "Residuos Peligrosos"*, Lerner, Córdoba, 2013, p. 36.

14 Oxilia, V. y Blanco, G., "Política Energética. Guía Práctica", *Documento preparado para OLADE, Quito* [en línea], 2016), p. 17. Recuperado de http://biblioteca.olade.org/opac-tmpl/Documentos/old0358.pdf

15 Artículo 8 de la CP.

Asimismo, en el artículo 90 determina que le corresponde al Estado provincial la protección medioambiental como así también el uso y administración racional de los recursos naturales, planificando el aprovechamiento racional de los mismos.

De acuerdo con los artículos mencionados podemos afirmar que se encuentra esbozada constitucionalmente una política tendiente a promover la utilización racional de los recursos naturales, y la producción y aprovechamiento integral de energía con fuentes renovables.

2.2. Leyes provinciales de adhesión a regímenes nacionales

Con el objetivo de, en primer lugar, establecer si se emplean medidas tributarias ambientales tendientes a promover la generación y uso de energía con fuentes renovables y, en segundo lugar, examinar la coherencia entre el marco jurídico provincial y nacional en materia de energías renovables, estudiaremos la adhesión de la Provincia de Neuquén a diferentes regímenes nacionales que promueven la generación y uso de energía con fuentes renovables

2.2.1. Ley 2596 de 2008 (adhesión a la Ley 26190 de energías renovables)

Por medio de la Ley 2596, la Legislatura Provincial de Neuquén adhiere "en todos sus términos" a la Ley 26190 de Fomento Nacional para la producción de energía eléctrica por medio de fuentes renovables. Es importante destacar que el régimen nacional, sancionado y promulgado en diciembre de 2006, establecía como objetivo lograr, en un plazo de diez años desde la entrada en vigor del régimen, una contribución a la matriz energética eléctrica nacional del ocho por ciento (8%) de fuentes renovables. La Ley declara de interés nacional la producción de energía eléctrica a partir del uso de fuentes de energía renovables con destino a la prestación de servicio público como así también la investigación para el desarrollo tecnológico y fabricación de equipos con esa finalidad[16].También prevé un régimen de inversiones para la construcción de obras nuevas destinadas a la

[16] Artículo 1 de la ley 26190.

producción de energía eléctrica y una serie de beneficios fiscales[17] para las personas físicas y/o jurídicas que sean titulares de inversiones y concesionarios de obras nuevas de producción de energía eléctrica generada a partir de fuentes de energía renovables, aprobados por la autoridad de aplicación.

La ley provincial, de manera análoga, declara de interés provincial la generación de energía eléctrica a partir del uso de fuentes renovables[18]. Modifica el artículo 2 de la ley 378 de Promoción industrial, incorporando al régimen de promoción industrial las actividades destinadas a producir energía eléctrica e hidroeléctrica a partir de fuentes renovables.

Tras la modificación del artículo, se establece en el segundo párrafo que "quedan incluidos en los beneficios de la presente ley (de Promoción industrial) los emprendimientos hidroeléctricos y todos aquellos destinados a la producción de energía eléctrica a partir del uso de fuentes de energía renovables, con destino a mercados mayoristas o servicios públicos, a instalarse íntegramente en territorio provincial, con prioridad aquellos concebidos con propósitos múltiples (…) La Provincia garantiza que se mantendrán los gravámenes provinciales que alcanzan a la actividad hidroeléctrica en los niveles vigentes al momento de otorgarse los beneficios previstos por la presente ley, y por el tiempo por el que los mismos sean acordados en cada caso. Igualmente se compromete a no crear nuevos gravámenes en la materia por igual período"[19].

Es decir que a partir de la reforma introducida por la Ley 2596, el Régimen de Promoción industrial establece un beneficio de estabilidad fiscal respecto de los tributos provinciales que alcanzan la producción de energía eléctrica con fuentes renovables. Según el artículo, la estabilidad no sólo implica el mantenimiento de los gravámenes sino también el compromiso de no crear nuevos.

Al incorporar la actividad de producción de energía eléctrica con fuentes renovables al Régimen de Promoción industrial se abre la posibilidad de hacerle extensivos una serie de beneficios y tratamientos dife-

---

17 Los beneficios previstos en el artículo noveno de la ley son: por un lado, devolución anticipada del Impuesto al Valor Agregado y amortización acelerada de bienes en el Impuesto a las Ganancias, de acuerdo con el tratamiento establecido en la Ley 25924 de Promoción de Inversiones en Bienes de Capital y Obras de Infraestructura, y por el otro, la no sujeción a la base imponible del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta de los bienes afectados por las actividades promovidas por la Ley 25063.

18 Artículo 2 de la Ley 2596.

19 Artículo 2 de la Ley 378.

renciales. Para ello, el régimen exige la celebración de un convenio entre el proponente o titular de la actividad o industria comprendida, y el Poder Ejecutivo Provincial (PEP), a los fines de fijarse una serie de obligaciones y responsabilidades para los firmantes. Entre el gran abanico de posibles beneficios, que se aplicarán en el modo y formas precisadas en cada convenio en particular, los específicamente fiscales son: a) Exención de impuestos provinciales, ordinarios, de emergencia o especiales y cualquier otro gravamen creado o a crearse, por los plazos, porcentajes y/o montos que se especifiquen en el convenio; b) Exención de gravámenes sobre los actos jurídicos relativos a la constitución y/o inscripción de las sociedades, asociaciones y/o entidades que realicen la propuesta; c) Exención de gravámenes fiscales de sellado y/o tasas provinciales, patentes y contribuciones en el territorio de la Provincia, siempre por los plazos, montos y/o porcentajes que se expresen en el convenio[20].

En resumen, el PEP a los fines de promover en el territorio la producción de energía eléctrica a partir del uso de fuentes de energía renovables cuenta con un abanico de posibilidades que van desde la utilización de beneficios fiscales aplicables a determinados tributos provinciales, hasta la asunción de compromisos para la construcción de obras, caminos, asesoramiento técnico, etcétera.

Si bien excede el objeto de análisis del presente capítulo, no dejamos de cuestionarnos la dudosa constitucionalidad de aquella disposición que posibilita que un convenio celebrado entre un particular (sea este una persona física o jurídica) y el Poder Ejecutivo, establezca exenciones a gravámenes provinciales, vulnerando el principio de legalidad tributaria. Tal principio es receptado explícitamente en la *Carta Magna* provincial en los artículos 143 y 144 (relativos al régimen tributario), en el inciso séptimo del artículo 189 en lo referente a las atribuciones de la Legislatura para el dictado de la legislación impositiva, como así también lo dispuesto en el artículo 215 que dispone la prohibición para el Ejecutivo provincial -bajo pena de nulidad absoluta e insanable-, de emitir disposiciones de carácter legislativo. Todo ello, sin perjuicio de que el PEP pueda comprometerse a gestionar una iniciativa ante la Legislatura provincial para el dictado de una ley que así lo disponga, sin vulnerar los principios de legalidad e igualdad tributarios.

Continuando con el análisis de la Ley provincial 2596, resta mencionar que el artículo cuarto autoriza al PEP a establecer una remuneración

---

20 Artículo 13 de la Ley 378.

móvil adicional a la que preveía el Régimen de Fomento Nacional en el artículo 14 para el caso de generadores de energía eléctrica con fuentes renovables[21], que podrá ser de hasta $0,003 kWh (kilovatio-hora).

En el último artículo se invita a los municipios de toda la Provincia a adherir a la ley y a dictar en sus jurisdicciones su propia legislación destinada a promover la producción de energía eléctrica a partir de fuentes de energía renovables. Por último, resta mencionar que la ley provincial carece de reglamentación.

2.2.2. Ley provincial 3108 de 2018 (adhesión a Ley nacional 27191)

Por medio de la ley 3108 -sancionada y promulgada en abril de 2018 la Legislatura provincial adhiere, con reservas, a la Ley 27191 modificatoria del Régimen Nacional de Fomento para el uso de fuentes renovables deenergía destinada a la producción de energía eléctrica[22].

---

21 "La Secretaría de Energía de la Nación en virtud de lo dispuesto en el artículo 70 de la Ley 24.065 incrementará el gravamen dentro de los márgenes fijados por el mismo hasta 0,3 $/MWh, destinado a conformar el Fondo Fiduciario de Energías Renovables, que será administrado y asignado por el Consejo Federal de la Energía Eléctrica y se destinará a: I. Remunerar en hasta 0,015 $/kWh efectivamente generados por sistemas eólicos instalados y a instalarse, que vuelquen su energía en los mercados mayoristas o estén destinados a la prestación de servicios públicos. II. Remunerar en hasta 0,9 $/kWh puesto a disposición del usuario con generadores fotovoltaicos solares instalados y a instalarse, que estén destinados a la prestación de servicios públicos. III. Remunerar en hasta 0,015 $/kWh efectivamente generados por sistemas de energía geotérmica, mareomotriz, biomasa, gases de vertedero, gases de plantas de depuración y biogás, a instalarse que vuelquen su energía en los mercados mayoristas o estén destinados a la prestación de servicios públicos. Están exceptuadas de la presente remuneración, las consideradas en la Ley 26093. IV. Remunerar en hasta 0,015 $/kWh efectivamente generados, por sistemas hidroeléctricos a instalarse de hasta 30 MW de potencia, que vuelquen su energía en los mercados mayoristas o estén destinados a la prestación de servicios públicos. El valor del Fondo como la remuneración establecida se adecuarán por el Coeficiente de Adecuación Trimestral (CAT) referido a los períodos estacionales y contenido en la Ley 25.957. Los equipos a instalarse gozarán de esta remuneración por un período de 15 años, a contarse a partir de la solicitud de inicio del período de beneficio. Los equipos instalados correspondientes a generadores eólicos y generadores fotovoltaicos solares, gozarán de esta remuneración por un período de 15 años a partir de la efectiva fecha de instalación" (art. 4, Ley 2496).

22 Régimen de Fomento Nacional para el uso de Fuentes Renovables de Energía destinada a la Producción de Energía Eléctrica (de 15/10/15) que modifica y complementa la Ley 26190 de fomento nacional para el uso de fuentes renovables.

La ley nacional, modificatoria de la Ley 26190, en primer lugar, reformula el plazo previsto en el Régimen de Fomento para lograr la diversificación de la matriz energética eléctrica nacional y fija dos etapas o períodos para el cumplimiento de tal objetivo. La primera etapa comprende el período desde la sanción de la ley hasta el 31 de diciembre de 2017 para lograr un ocho por ciento (8%) de contribución de las energías renovables a la producción y consumo de energía eléctrica nacional[23]. En la segunda etapa, que comprende el período 2018-2025, se fija como objetivo lograr una contribución de las fuentes renovables de energía hasta alcanzar el veinte por ciento (20%) del consumo de energía eléctrica nacional, al 31 de diciembre de 2025[24].

La Ley provincial 3108 establece su propio régimen de beneficios fiscales con la finalidad de promover la generación y uso de energías renovables. Podrán ser beneficiarios las personas físicas o jurídicas que sean titulares de las inversiones o concesionarios de proyectos de instalación de centrales de generación de energía eléctrica radicadas en la Provincia.

Los beneficios consisten en la exención en el pago de los siguientes tributos provinciales: a) impuesto inmobiliario, por el plazo de veinte años, respecto de los inmuebles o parte de ellos afectados a la instalación de centrales de generación de energía eléctrica a partir del aprovechamiento de fuentes renovables; b) impuesto de sellos, respecto de los actos, contratos u operaciones vinculados con el desarrollo de la actividad de generación de energía eléctrica, considerándose dicha exención de naturaleza objetiva (involucrando al total del impuesto de sellos devengado en cada uno de los actos, contratos y operaciones, sin aplicación de la divisibilidad del impuesto); c) impuesto sobre los ingresos brutos, se instituye una alícuota del cero por ciento (0%) durante los primeros cinco años, para la actividad de generación de energía eléctrica a partir del aprovechamiento de fuentes renovables. Las exenciones comienzan a regir a partir de la aprobación del proyecto por parte de la autoridad de aplicación.

Otro aspecto por destacar de la ley provincial es que explícitamente indica que se adhiere al régimen nacional con excepción de lo estipulado en el artículo 17, el cual dispone que el acceso y la utilización de las fuentes renovables de energía incluidas en la ley, no estarán gravados o alcanzados por ningún tipo de tributo específico, canon o regalías, sean nacionales,

---

23 Artículo 1 de la Ley 27191.

24 Artículo 5 de la Ley 27191.

provinciales, municipales o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, hasta el 31 de diciembre de 2025. En este sentido, Neuquén explícitamente se aparta de la ley nacional y afirma el reconocimiento y reserva de su potestad tributaria y facultad de imposición respecto de aquellas actividades comprendidas en el régimen nacional que se encuentren radicadas bajo su jurisdicción.

Por último, se invita a los municipios a adherir a la ley y a brindar los beneficios tributarios necesarios para promover la producción de energía eléctrica a partir de fuentes renovables.

2.2.3. Decreto 355 de 2019 (reglamenta la Ley 3108)

El Decreto 355/19 establece la reglamentación de la Ley 3108 de adhesión a la ley nacional modificatoria del Régimen de Fomento Nacional para el uso de energías renovables. Según el decreto, podrán ser beneficiarios del régimen impositivo previsto en la Ley 3108 las personas humanas y/o jurídicas que sean titulares de un proyecto de inversión de obras nuevas de producción de energía eléctrica renovable, aprobado por la Secretaría de Gobierno de Energía de la Nación, toda vez que tales proyectos se encuentren radicados en el territorio neuquino, y cuya producción esté destinada al Mercado Eléctrico Mayorista (MEM).

El titular del proyecto deberá además ser titular de una concesión y/o autorización para generar energía eléctrica en los términos de la Ley 24065 y sus modificatorias, o en los casos en que correspondiere, según lo establecido por la Ley provincial 2075 (Régimen provincial de energía eléctrica) y normativa provincial y/o municipal concordante. Expresamente excluye del régimen a los declarados en estado de quiebra; los condenados penalmente por delitos impositivos o por delitos comunes que tengan conexión con el incumplimiento de sus obligaciones tributarias o la de terceros; y las personas jurídicas en las que sus socios, administradores, directores o síndicos hayan sido condenados penalmente por los delitos antes mencionados.

Los interesados en obtener los beneficios fiscales deberán presentar ante la Autoridad de Aplicación una solicitud formal invocando el carácter de beneficiario y peticionando expresamente el/los beneficio/s fiscal/es regulados en los incisos a, b y c del artículo tercero de la Ley 3108. La nota deberá contener los datos de identificación de los solicitantes; una descripción precisa de la memoria técnica del proyecto, etc., y deberá estar acom-

pañada de una serie de constancias documentales, debidamente certificadas y legalizadas por autoridad competente o escribano público[25].

2.3. Leyes provinciales que promueven la generación de energía a partir de fuentes renovables

Además de las leyes provinciales de adhesión mencionadas anteriormente, la Provincia de Neuquén cuenta con legislación propia en la materia a los fines de promover la generación de energía por fuentes renovables.

Nos referimos principalmente a la Ley de generación de energía eléctrica distribuida 3006 sancionada en el año 2016. Dicha ley, que es anterior a la 27424[26] sancionada a nivel nacional, tiene por objeto fomentar el autoconsumo de energía eléctrica de origen renovable generada por los usuarios, otorgando la posibilidad de inyectar los excedentes. Fija las políticas y establece una serie de condiciones administrativas, contractuales, técnicas y económicas para la conexión a las redes de distribución de energía eléctrica, en media y baja tensión, de las instalaciones de producción de energía eléctrica de origen renovable. Asimismo, busca promocionar las inversiones en investigación y desarrollo, fabricación de equipos y generación de energía eléctrica, a partir del uso de fuentes renovables.

En su artículo tercero define la energía eléctrica de origen renovable como aquella "generada, a partir de fuentes de energía renovable como la solar, eólica, geotérmica, biomasa e hidráulica y toda aquella que, en el futuro, sea incorporada por la autoridad de aplicación a las previsiones de la ley".

En el capítulo VI contiene una serie de lineamientos atinentes a la promoción y fomento de la producción de energía eléctrica de origen renovable por parte los usuarios. Así, establece que la autoridad de aplicación, es decir el Ministerio de Energía y Recursos Naturales, o la autoridad que en el futuro lo reemplace, deberá propiciar la creación de líneas de crédito especiales y de largo plazo, a través del Estado provincial o de convenios con bancos públicos y privados, que faciliten la adquisición de equipos de generación de energía renovable. También podrá establecer precios diferenciales a favor de los usuarios según diferentes niveles de generación; y

---

25 Conforme lo dispuesto en el artículo 3 del decreto reglamentario n° 0355/19.

26 Régimen de Fomento a la generación distribuida de energía renovable integrada a la red eléctrica pública.

podrá crear fondos específicos para investigación y desarrollo, financiación y garantías para la financiación de generación distribuida. Más allá de los lineamientos planteados en términos de potestades de la Autoridad de Aplicación, no se receptan medidas tributarias específicas.

Por último, la Ley invita a los municipios neuquinos a adherir a la misma. Resta mencionar que, a la fecha[27], e incluso luego de pedidos de informes al PEP[28], la Ley carece de reglamentación, lo que implica un verdadero obstáculo a la generación distribuida en Neuquén, ya que muchos aspectos administrativos y técnicos quedan sujetos a una posterior reglamentación.

Otra norma que consideramos oportuno destacar bajo esta sección, es el Decreto 1837 del año 2009 que dispone la reserva, de manera permanente y con fines de utilidad pública, de predios del Estado provincial para el desarrollo de proyectos de generación, transporte y distribución de energía eléctrica de fuente eólica. Así mismo, autoriza a constituir en esas áreas servidumbres de paso para ubicar los aerogeneradores e instalaciones auxiliares necesarias, por lo que no existe posibilidad de enajenación de dichas tierras, que seguirán perteneciendo al patrimonio provincial y sólo serán concesionadas para el desarrollo de dichos emprendimientos.

Finalmente, mencionamos que las leyes que regulan el sector eléctrico y el Mercado Eléctrico provinciales, Ley 1303, sancionada y promulgada en el año 1981, y que ha sufrido numerosas modificaciones introducidas por las leyes 1745 y 2386, y Ley 2075 del año 1994, no receptan en su articulado ninguna mención o referencia a la producción o generación de energía con fuentes renovables. Sin embargo, consideramos que el marco regulatorio de la energía eléctrica para la Provincia de Neuquén debe ser complementado con las disposiciones antes mencionadas en materia de energías renovables.

3. Marco jurídico provincial en materia de hidrocarburos

Como se dijo anteriormente, la política energética comprende: "un conjunto de disposiciones y lineamientos estratégicos consensuados y asumidos por una autoridad gubernamental competente dirigidos a enfren-

---

27 Última fecha de consulta: 02/09/2019.

28 Legislatura de la Provincia del Neuquén, "Consultan por reglamentación de ley de generación distribuida en base a energías renovables", https://www.legislaturaneuquen.gob.ar/VerNoticiaNueva.aspx?notiID=9667 (Consultada el 25/09/2019).

tar situaciones públicas y a satisfacer requerimientos relacionados con el sector de la energía"[29].

Es decir que toda política energética constituye una pauta o mandato que expresa prioridades o líneas de acción en las cuales se refleja la voluntad política para accionar - o no- sobre situaciones determinadas, generando ciertos resultados.Asimismo, no puede perderse de vista que "la implementación de medidas y acciones exige una gestión importante de actores y grupos sociales que se encuentran en diferentes niveles de interdependencia (…) no se puede omitir la constatación de que el contexto en que se ejecutan políticas públicas no está aislado ni es independiente"[30].

Así, como afirma Ceppi[31] la política energética tendrá rasgos específicos de acuerdo con los rasgos socioeconómicos y políticos del país que se trate; la dotación de recursos energéticos disponibles; los condicionantes domésticos y exógenos, y la visión de cada gobierno para gestionar el rubro, teniendo en cuenta la vinculación público-privada, etcétera.

Es por ello que, en el caso de la Provincia de Neuquén, no puede obviarse su "ADN" fuertemente petrolero, sobre todo si se tiene en cuenta que sobre su territorio se despliega la llamada Cuenca Neuquina[32]una de las más importantes del país desde el punto de vista de su actividad hidrocarburífera. De allí que la explotación de hidrocarburos (gas natural y petróleo) bajo la modalidad convencional y no convencional -mediante la técnica del *fracking* o fractura hidráulica- constituye un eje central en la política energética provincial.

Las disputas, tensiones y confrontaciones entre los diferentes sectores económicos nacionales e internacionales, gubernamentales y sociales en torno al avance de la frontera hidrocarburífera de la mano de la explotación de hidrocarburos bajo la modalidad no convencional es decir, por medio de la técnica del *fracking* o fractura hidráulica, y sus impactos medioambientales, aunque atraviesan no sólo la construcción de la política energética en si misma sino también la construcción de un modelo de desarrollo, exceden ampliamente el objeto de este trabajo.

---

29 Oxilia y Blanco, *op. cit.*, p. 17.

30 Ceppi, N., "Política energética argentina: un balance del período 2003-2015*"*, *Revista Problemas del Desarrollo,* Vol. 192, Nº 49, 2018*,* p. 41.

31 Ceppi, *op. cit.*, pp. 41-41.

32 La integran, además, parte de las provincias de La Pampa, Río Negro y Mendoza. Es la primera en cuanto a generación de gas y segunda en cuanto al petróleo, luego de la Cuenca del Golfo de San Jorge, emplazada en Chubut y Santa Cruz.

A continuación, con el objeto de analizar la formulación normativa de la política energética haciendo foco en la dimensión fiscal, examinamos el marco jurídico aplicable a la generación de energía por medio de fuentes convencionales o no renovables y el rol de las medidas tributarias para incentivar o desincentivar tal producción.

3.1. Constitución Provincial

Tal como mencionamos anteriormente en la sección sobre formulación normativa de la política energética en materia de renovables, la CP en la cláusula federal que estipula que la Provincia conserva y ejerce todo el poder no delegado en la Constitución Nacional al Estado Federal, especifica que, entre otras acciones, el estado provincial promueve el aprovechamiento integral de sus fuentes de energías[33], sin hacer distinción alguna según el tipo de fuente, por lo que interpretamos comprende también la explotación y generación de energías de origen no renovable.

Coincidentemente con lo establecido en la Constitución Nacional (CN) sobre el dominio originario de las provincias respecto de los recursos naturales existentes en su territorio, el artículo 95 de la *Carta Magna* provincial reafirma que "las fuentes energéticas son de propiedad provincial exclusiva y no podrán ser enajenadas ni concedidas en explotación a personas, entidades o empresas que no sean organismos fiscales competentes, nacionales, provinciales, municipales y/o consorcios de tipo cooperativo regidos por el Estado". En los artículos 96 y 97 se estipulan pautas en torno a las concesiones para la explotación, industrialización y comercialización de hidrocarburos sólidos, líquidos y gaseosos y minerales. En lo atinente a la Cámara de Diputados la Constitución dispone que le corresponde el dictado de leyes en materia de energía, protección del ambiente y gestión sustentable de los recursos naturales.

A diferencia de lo que sucede en materia de energías renovables, la CP no incluye disposiciones para la promoción ni fomento de la explotación de recursos de origen no renovables.

---

33 Artículo 8 de la CP.

3.2. Ley de hidrocarburos 2453 de 2004 (Ley provincial de hidrocarburos)

La Ley provincial de hidrocarburos, sancionada y promulgada en el año 2004, contiene las disposiciones generales aplicables a las actividades de exploración, explotación, industrialización, transporte y comercialización de los hidrocarburos y derivados. Establece que corresponde al PEP fijar la política provincial sobre las actividades mencionadas. Fija las condiciones y requisitos para el otorgamiento de concesiones y permisos para desplegar las actividades de exploración, explotación, industrialización, transporte y comercialización de hidrocarburos; las categorías y áreas de los diferentes permisos y concesiones, como así también los derechos y obligaciones a cargo de los permisionarios y concesionarios y el régimen de sanciones frente a los incumplimientos.

En la sección sexta sobre "tributos y derechos" (artículos 58 a 89) regula aspectos tributarios, el canon y las regalías hidrocarburíferas. En los artículos 59 y 60 establece que el titular de un permiso de exploración y el concesionario de una explotación pagará al Estado provincial -anualmente y por adelantado-, un canon por cada kilómetro cuadrado o fracción, según la escala y categorías de áreas que fija la propia ley. En los artículos 61 a 89 se regulan las regalías hidrocarburíferas, su obligatoriedad de pago, la modalidad de cálculo y liquidación, las formas de pago, entre otras disposiciones.

Ahora bien, más allá de que pueda parecer ambiguo o confuso el tratamiento del canon y de las regalías bajo la sección de tributos y derechos, es menester aclarar cuál es la naturaleza jurídica de ambos conceptos.

Por empezar, ninguno de los dos reviste naturaleza jurídica tributaria. En el caso del canon, podemos decir que se trata de una prestación pecuniaria, fija y periódica, establecida por ley, que recae sobre la concesión hidrocarburífera por el disfrute que el concesionario hace de ella[34]. Sin embargo, ¿qué diferencia al canon del tributo? El canon, sostiene Catalano "constituye una *carga real* de la concesión, que sigue a esta aunque pase a poder de terceros"[35], el tributo (en cualquiera de sus especies: impuestos, tasas y contribuciones especiales) por el contrario, constituye una obligación o prestación pecuniaria de carácter personal definida *ex lege* y exigida coactivamente por el Estado. En palabras de Villegas [se define a la obligación

---

34 Catalano, E., *Curso de Derecho Minero*, Zavalía, Buenos Aires, 1999, p. 217.

35 Catalano, *op. cit.*, 217.

tributaria como] "el vínculo jurídico *ex lege* que se entabla entre el fisco como sujeto activo titular de una pretensión a título de tributo (acreedor) y el sujeto pasivo obligado a esa prestación pecuniaria (deudor)"[36].

Independientemente de los términos o denominación empleados en las leyes nacionales y provinciales sobre hidrocarburos, el canon no es ni una contribución ni un impuesto:

> "Se lo considera más bien como el signo representativo de la voluntad del concesionario de mantenerse como titular de la concesión. Al abonar el canon el concesionario reconoce al Estado, como dueño originario de los recursos y ratifica su voluntad de mantenerse en el disfrute del derecho"[37].

En el caso de las regalías hidrocarburíferas, las mismas constituyen la detracción de un porcentaje del mineral o hidrocarburo extraído en boca de pozo, pagadero en especie o dinero[38]. Constituyen ingresos de derecho público, pero no son tributos por tratarse de una retribución obligatoriamente establecida por el Estado -en su carácter de titular del dominio originario- que el concesionario paga a éste en compensación por el agotamiento de los yacimientos o recursos naturales no renovables. Es decir, se trata de compensaciones por los recursos naturales no renovables extraídos, con fundamento en la naturaleza y características del dominio exclusivo, inalienable e imprescriptible del Estado sobre todos los yacimientos existentes dentro de su territorio.

En otras palabras, son ingresos públicos o recursos estatales, que no tienen naturaleza tributaria, ya que no se trata de imposiciones o gravámenes del Estado, sino de compensaciones que el concesionario debe pagar por la obtención de un derecho de explotación de recursos naturales no renovables. En igual sentido se pronuncia la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN) en la causa "Neuquén, Provincia del c/ Capex S.A. s/ cobro de regalías" en la cual destaca que la posibilidad que se le confiere por ley al concesionario de pagar la regalía en dinero o en especie, implica una

---

36 Villegas, H., *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario,* Astrea, Buenos Aires, 2003, p. 318.

37 Catalano, *op. cit.*, 217.

38 Morales Lamberti, A., *Política ambiental, energética y fiscal: relaciones y conflictos de coordinación interjurisdiccional,* Lerner, Córdoba, 2005, p. 121.

alternativa ausente respecto del tratamiento general de los impuestos, lo cual impide efectuar la asimilación de la regalía con una carga impositiva.

Por carecer de naturaleza jurídica tributaria es que excluimos del análisis a las disposiciones de la Ley 2453 relativas al canon y la regalía.

En cuanto al régimen tributario la ley establece un beneficio de estabilidad fiscal para los titulares de permisos de exploración y concesiones de explotación por el plazo de vigencia de dichos permisos y concesiones. Según el artículo 58 los titulares de permisos y concesiones se encuentran obligados al pago de todos los tributos provinciales y municipales existentes a la fecha de adjudicación, sin embargo, durante la vigencia de los permisos y concesiones la Provincia no podrá gravar a sus titulares con nuevos tributos ni aumentar los existentes, salvo incremento general de impuestos provinciales, o cuya percepción tuviera a su cargo el Estado nacional, o que sustituyeran a estos últimos.Continúa el artículo estipulando que le corresponde al PEP la reglamentación del tratamiento fiscal de los cargos que puedan ser diferidos, los regímenes especiales de amortización y los métodos de distribución y cómputo de los gastos o bienes comunes cuando los permisionarios o concesionarios desarrollen contemporáneamente otras actividades, además de las comprendidas en la ley.

Con respecto a la posibilidad conferida al PEP de establecer el tratamiento fiscal de diferimiento de cargos, de regímenes especiales de amortización, consideramos que vulnera el principio constitucional de legalidad tributaria receptado explícitamente en la ley fundamental en los artículos 143, 144, 189 inciso séptimo y 215 (el cual dispone la prohibición para el Ejecutivo provincial -bajo pena de nulidad absoluta e insanable-, de emitir disposiciones de carácter legislativo). El principio de legalidad tributaria en su modalidad rígida, que configura tanto el ordenamiento jurídico nacional como el provincial en el caso de Neuquén, se caracteriza por otorgar competencia exclusiva para la regulación de lo tributario al órgano representativo de la ciudadanía. Siendo la ley el único texto normativo apto para la producción de normas tributarias que establezcan, modifiquen o eximan de tributos[39] consideramos que, aun cuando el artículo tercero le confiere la facultad de fijar la política energética en lo concerniente a las actividades englobadas en la Ley, el tratamiento u otorgamiento de los beneficios

[39] Arroyo, E., "Notas sobre el principio de legalidad y los decretos de necesidad y urgencia en el derecho tributario", El Derecho, Vol. 12, Nº 16, 2008, pp. 1-15.

fiscales antes mencionados por vía de decreto exceden ampliamente las facultades o potestades del PEP en clara vulneración constitucional.

3.3. Decretos 3124 de 2004 y 1703 de 2010 (reglamentarios de la Ley 2453)

La Ley de hidrocarburos fue reglamentada en un primer momento por el Decreto 3124/2004. Los principales aspectos reglamentados se vinculan a la obligación de deslindar y mensurar las áreas afectadas a permisos de exploración o concesiones de explotación de hidrocarburos; las formas de cálculo y liquidación de las regalías hidrocarburíferas como así también el pago en especie; los alcances de la capacidad técnica y financiera exigida para ejercitar las tareas comprendidas en la ley; las obligaciones en materia de inversión que deben cumplirse para acceder a la calidad de titulares de permisos y concesiones, entre otras.

Sin embargo, el artículo 58 de la Ley 2453 que establecía un beneficio de estabilidad fiscal contemplado por el legislador con la clara intención de promover la actividad hidrocarburífera en la Provincia, carece de reglamentación. Aun cuando en el considerando del decreto se expresa que "(…) resulta pertinente crear sistemas de incentivos a fin de eliminar los efectos distorsivos de algunos impuestos que producen el abandono prematuro de la explotación de pozos petrolíferos de baja productividad con consecuencias en las economías regionales".

En diciembre de 2010 Repsol-YPF hace público el descubrimiento en Neuquén de la formación geológica o yacimiento "Vaca Muerta", el cual contenía alrededor de 4,5 millones de metros cúbicos de gas no convencional denominado así por encontrarse en reservorios con una determinada característica geológica, que impiden que sea extraído mediante técnicas tradicionales[40]. En ese contexto, en diciembre de ese mismo año se dicta el decreto 1703/2010 que modifica al anterior en lo relativo a las áreas susceptibles de exploración y áreas de alto riesgo exploratorio. Precisamente con la finalidad de receptar la posibilidad de explorar y explotar tales hidrocarburos presentes en reservorios no convencionales (*Tight Gas y Shale Gas*) que demandan no sólo técnicas de exploración y explotación de alta complejidad sino también inversiones millonarias.

---

40 Svampa, M. y Viale, E., *Maldesarrollo: La Argentina del extractivismo y el despojo*, Katz editores, Buenos Aires, 2014.

Asimismo, y a los fines de evitar la especulación, según reza el propio decreto en sus considerandos, impone un canon diferencial cinco veces superior al anterior, pagadero por el permisionario que habiendo comprobado la presencia de hidrocarburos y demostrado su imposibilidad de explotarla comercialmente, solicite el encuadramiento del lote bajo la denominación "de alto riesgo exploratorio".

3.4. Ley 2600 de 2008 (medidas ambientales sobre la actividad hidrocarburífera)

Sancionada en el año 2008, establece una serie de medidas de resguardo y protección ambiental en el ámbito de las actividades hidrocarburíferas propiamente dichas y/o conexas. Se dispone la obligación de solicitar y obtener el Certificado de Aptitud Ambiental de la actividad hidrocarburífera por parte de todas las empresas que trabajen en la Provincia del Neuquén, radicadas o no en su territorio, desarrollando actividades de reconocimiento, exploración, perforación, explotación, almacenamiento y/o transporte de hidrocarburos líquidos o gaseosos.

Se crea el Registro de Control Ambiental de la Actividad Hidrocarburífera en el ámbito de la Subsecretaría de Medio Ambiente, en el que deberán inscribirse las empresas que desarrollen actividades de reconocimiento, exploración, perforación, explotación de hidrocarburos líquidos o gaseosos, su almacenamiento y/o transporte.

En su artículo tercero invita a los Municipios de primera categoría[41] a adherir al régimen a los fines de asumir el control, supervisión e inspección de las actividades enunciadas que se desarrollen dentro de sus ejidos. En tal caso, podrán extender constancias del control ambiental efectuado que las empresas deberán presentar ante la Autoridad de Aplicación para la obtención del Certificado de Aptitud Ambiental de la actividad hidrocarburífera.

Los Municipios que adhieran, podrán percibir de las empresas tasas por las inspecciones ambientales realizadas -de acuerdo con lo dispuesto en sus respectivas ordenanzas y conforme se disponga en el convenio marco que deberán suscribir con la Provincia-, a efectos de financiar las tareas consignadas por la Ley.

---

41 Los Municipios de primera categoría son aquellos que poseen más de 5.000 habitantes (Artículo 274 de la Constitución Provincial).

Por último, se establece una tasa anual ambiental que según el artículo 13 "será fijada en la reglamentación por el Poder Ejecutivo provincial teniendo en cuenta las instalaciones, tanques de almacenaje, oleoductos y/o gasoductos ubicados en la locación petrolera y/o gasífera y en función de los requerimientos que demande la realización del monitoreo anual de instalaciones, obras y tareas". Sobre la tasa anual ambiental hay que manifestar que, en virtud del principio de legalidad tributaria, debería ser fijada por medio de una ley de la Legislatura provincial, y no por medio de reglamentación del PEP.

3.5. Decreto 1905 de 2009 (reglamentario de la Ley 2600)

La Ley 2600 que establece medidas de resguardo y protección ambiental para la actividad hidrocarburífera es reglamentada por el Decreto 1905/2009. Este decreto define qué se entiende por actividades hidrocarburíferas y conexas; establece cuáles serán las tareas que serán fiscalizadas por la autoridad de aplicación y las condiciones y requerimientos para obtener el certificado anual de aptitud ambiental de la actividad hidrocarburífera. Se dispone la creación del Registro de Control Ambiental de la Actividad Hidrocarburífera. Por último, fija la tasa anual ambiental receptada en el artículo 13 de la ley. La tasa anual comprende:

a. La inspección y fiscalización de actividades dependientes de exploración y explotación;
b. La inspección y fiscalización de trabajos de remediación de suelos;
c. Los servicios de inspección de operación de equipos de perforación y servicios de locación seca.

Para las actividades comprendidas en a), según se trate de petróleo o de gas, el valor de la tasa resulta de multiplicar el valor del volumen total anual de metros cúbicos de petróleo en condición comercial entregado para la venta o transferencia, por 0,3 (pesos/m3), o bien, el volumen total anual de metros cúbicos de gas natural en condición comercial entregado para la venta por 0.00005 (pesos/m3).

Para las actividades comprendidas en b), el valor de la tasa resulta de aplicar un peso ($ 1,00) por metro cúbico de material tratado. Para las actividades comprendidas en c), el decreto dispone que la Autoridad de Aplicación afectará parte de los recursos económicos provenientes de la aplicación de la tasa ambiental para el cumplimiento de los objetivos y actividades de tal inciso.

Inspección y fiscalización de actividades dependientes de exploración y explotación	Petróleo $ = Volumen total anual en condición comercial (m3) x 0,3
	Gas $ = Volumen total anual en condición comercial (m3) x 0,00005
Inspección y fiscalización de trabajos de remediación de suelos	$ = Volumen de material tratado (m3) x 1

Fuente: Elaboración propia

En cuanto a la adhesión de los municipios de primera categoría al régimen, es importante destacar que el decreto establece que, para cumplir con las tareas de inspección, control y supervisión, los municipios adherentes ejecutarán sus servicios bajo la dependencia, instrucciones y supervisión de la Autoridad de Aplicación de la Ley 1875 (de preservación, conservación y defensa del medio ambiente).

Como contraprestación a las actividades de inspección y fiscalización, estipula el decreto que los municipios percibirán un monto que será equivalente a un porcentaje de la recaudación obtenida con la aplicación de la tasa ambiental. Dicha recaudación se coparticipará a cada municipio adherente de manera equitativa, en relación con las instalaciones hidrocarburíferas existentes en cada ejido colindante.

Asimismo, dispone el decreto que los municipios adherentes no podrán imponer nuevas tasas en concepto de actividades de fiscalización y control ambiental. En relación con esto último, sostenemos que dicha prohibición o limitación contenida en el decreto del PEP es inconstitucional por tres motivos.

En primer lugar, porque vulnera el principio de legalidad y de división de poderes, ya que, como se argumentó anteriormente, le corresponde a la Legislatura provincial el dictado de las normas tributarias. En segundo lugar, se limita por vía de decreto la potestad tributaria reconocida constitucionalmente a los municipios neuquinos en virtud de los artículos 271 (sobre autonomía municipal), 273 incisos b y c (que reconocen entre sus atribuciones la facultad de dictar, imponer y recaudar gravámenes: impuestos, tasas y contribuciones especiales por servicios efectivamente prestados) y 290 (sobre los recursos de los municipios) de la CP. Por último, según la CP corresponde a la Legislatura provincial, previo acuerdo entre la Provincia y sus municipios, el dictado de una ley convenio de coparticipación que

instaure un sistema de coordinación y armonización financiera y fiscal, lo que nos permite concluir que el PEP, no se encuentra facultado para dictar disposiciones de esa índole[42].

3.6. Ley 2718 de 2010 (Tasa de Control del Transporte)

La Ley 2718 sancionada en agosto de 2010 crea la tasa anual de control de transporte de hidrocarburos líquidos y gaseosos, en condición comercial. A partir de la sanción de la ley, deben abonar la tasa todas las empresas operadoras que transporten hidrocarburos líquidos y gaseosos en condiciones comerciales, a través de instalaciones propias, de otras operadoras, o empresas transportistas dedicadas a tal fin, cuya fiscalización y control se encuentren bajo jurisdicción provincial.

La base imponible de la tasa se constituye a partir del monto descontado en las declaraciones juradas de regalías correspondientes al año calendario inmediato anterior por concepto de fletes desde las plantas de tratamiento hasta los puntos de transferencia a los ductos troncales y/o instalaciones finales de recepción, en territorio provincial [43]. Según el artículo 4, la alícuota será fijada por la Autoridad de Aplicación -el Ministerio de Energía y Recursos Naturales o el organismo que en un futuro lo reemplace- de entre el 1,5% y el 4%.

A su vez, la ley instaura una cuenta específica denominada "tasa de control de transporte de hidrocarburos" administrada por la Autoridad de Aplicación y en la que anualmente se depositará el producido de aplicación de la Tasa, con el objeto de solventar los gastos que ocasione el ejercicio del marco regulatorio, su fiscalización y control y el poder de policía de los ductos que estén o no bajo jurisdicción nacional y que transporten hidrocarburos en las condiciones antes citadas en la Provincia del Neuquén.

En relación con esta tasa de control y la denominada "tasa ambiental" de la ley 2600, consideramos que ninguna de ellas constituye una medida tributaria ambiental propiamente dicha. Más allá de que en ambas el hecho imponible configurado por la Administración provincial implique la prestación de un servicio consistente en la fiscalización y contralor de una actividad susceptible de ocasionar impactos negativos al medio ambiente, observamos (a partir de su regulación), que en ninguna de las dos tasas existe como finalidad primordial

---

42 Artículo 150 de la CP.

43 Artículo 2 de la Ley 2718.

el desaliento de una conducta contaminante por parte de los administrados, aspecto característico de los tributos ambientales. En este sentido, coincidimos con Salassa Boix quien afirma que:

> "Para que exista una verdadera finalidad ecológica, el gravamen tiene que poseer una entidad tal que altere sensiblemente las alternativas de los posibles agentes contaminantes. Es decir que no basta con la mera sujeción de una actividad o bien contaminante, sino que la presión tributaria tiene que ser de una cuantía tal que al contribuyente no le dé prácticamente lo mismo agredir el medio ambiente que no hacerlo"[44].

En la cuantificación de ambas tasas no hallamos ningún elemento susceptible de disuadir al contribuyente de llevar a cabo -bajo determinada forma o modalidad- la actividad que da lugar o justifica el hecho imponible realizado por la administración, es decir, el servicio de control y fiscalización.

4. Marco jurídico sobre hidrocarburos: un antes y un después de Vaca Muerta

Previo a adentrarnos al análisis de las diferentes leyes y decretos, veamos el panorama en el que empieza a formularse y configurarse la política energética hidrocarburífera argentina en los últimos años y el rol que juega la Provincia de Neuquén en ello.

En abril del año 2011 se dio a conocer mundialmente un Informe publicado por el Departamento de Información de Energía de los Estados Unidos (EIA, por sus siglas en inglés), que indicaba y geolocalizaba las mayores reservas mundiales de reservorios de hidrocarburos no convencionales[45]. Según el informe, Argentina, se posicionaba como el tercer país del mundo con mayores reservas de gas no convencional (*shale gas*) a penas

---

44 Salassa Boix, R. (Dir.), *La protección ambiental a través del Derecho fiscal*, Advocatus, Córdoba, 2015, p. 31.

45 Se entiende por hidrocarburos no convencionales, aquellos hidrocarburos que se encuentran alojados y acumulados en los poros y fisuras de ciertas rocas sedimentarias estratificadas de grano fino o muy fino, arcillosas o pizarra, tienen poros muy pequeños y lo que los vuelve escasamente permeables por lo que impiden la liberación del combustible. Por lo tanto, es necesario siempre crear la permeabilidad para obtener los recursos, ya sean gas o petróleo. Es decir, lo "no convencional" es el reservorio donde se hallan, y la técnica empleada para su explotación, la fractura hidráulica.

detrás de China y Estados Unidos[46]. A nivel local y previo a la publicación de dicho informe, en el año 2010 como se mencionó anteriormente, la multinacional Repsol-YPF anunció el descubrimiento en la Provincia de Neuquén de 4,5 millones de metros cúbicos de gas "no convencional", denominado así por encontrarse en estructuras geológicas especiales, que no permiten que pueda ser extraído mediante técnicas tradicionales[47].

La publicación y divulgación de tal información cobra relevancia y magnitud frente a un panorama global de agotamiento de los recursos energéticos no renovables y de incremento desmesurado de la demanda energética mundial.

A nivel nacional se profundizaba la crisis energética con una matriz energética altamente dependiente de los hidrocarburos, lo que implicó un ascenso de las importaciones de combustible con el consecuente impacto en las cuentas externas del país[48].

A nivel provincial, el gobierno de Neuquén necesitaba recomponer las finanzas provinciales que se vieron afectadas por la caída de la extracción de petróleo y gas que afectó al conjunto de Cuencas hidrocarburíferas de Argentina y de manera especial a la Cuenca Neuquina. Las regalías en Neuquén pasaron de representar el 46% de los ingresos corrientes en 2007 a menos del 25% en 2012, circunstancia que ocasionó serias dificultades para cumplir con los compromisos del Estado y confluyó en la profundización del endeudamiento[49].

Así las cosas, una vez hecho público el descubrimiento del yacimiento "estrella" de la Cuenca Neuquina, la primera medida del gobierno provincial fue el dictado del decreto 1703/2010 que introduce modificaciones al decreto reglamentario de la ley provincial de hidrocarburos.

A continuación, analizaremos las diferentes leyes, decretos y disposiciones tributarias relevantes en la formulación de la política hidrocarburífera-energética provincial.

---

46 Morales Lamberti, A., *op. cit.*, 2016.

47 Svampa y Viale, *op. cit*.

48 Giuliani, A.; Fernández, N.; Hollman, A. y Ricotta, N., "La explotación de Vaca Muerta y el impacto socio-económico en la Provincia de Neuquén. El caso de Añelo: Efectos de la reforma de la ley nacional de hidrocarburos (2014)", *Ciencias Administrativas*, Vol. 4, Nº 7, 4-19 (enero/junio 2016), pp. 4-19.

49 Giuliani, A.; Fernández, N.; Hollman, A. y Ricotta, N., "Tensiones entre Nación y Provincias en el marco de la "Ley Corta": La disputa por Vaca Muerta" (Ponencia presentada en las "VII Jornadas de Economía Crítica", La Plata, octubre, 2014), 4.

4.1. Ley nacional 26741 de 2012 (Régimen de Promoción de la Inversión para la Explotación de Hidrocarburos)

En mayo de 2012 se sanciona a nivel nacional la Ley 26741 que declara de interés público nacional y como objetivo prioritario de la República Argentina, el logro del autoabastecimiento de hidrocarburos, así como la exploración, explotación, industrialización, transporte y comercialización de hidrocarburos. Entre las principales medidas:

1. Crea el Consejo Federal de Hidrocarburos (CFH), que se integra con la participación de los entonces Ministerios de Economía y Finanzas Públicas, de Planificación Federal, Inversión Pública y Servicios, de Trabajo, Empleo y Seguridad Social y de Industria, de las provincias y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.
2. Establece las funciones del CFH.
3. Fija los principios de la política hidrocarburífera del país[50][51].
4. Declara de utilidad pública y sujeto a expropiación el 51% de las acciones de Repsol YPF S.A.

---

50 Establécense como principios de la política hidrocarburífera de la República Argentina los siguientes: a) La promoción del empleo de los hidrocarburos y sus derivados como factor de desarrollo e incremento de la competitividad de los diversos sectores económicos y de las provincias y regiones; b) La conversión de los recursos hidrocarburíferos en reservas comprobadas y su explotación y la restitución de reservas; c) La integración del capital público y privado, nacional e internacional, en alianzas estratégicas dirigidas a la exploración y explotación de hidrocarburos convencionales y no convencionales; d) La maximización de las inversiones y de los recursos empleados para el logro del autoabastecimiento de hidrocarburos en el corto, mediano y largo plazo; e) La incorporación de nuevas tecnologías y modalidades de gestión que contribuyan al mejoramiento de las actividades de exploración y explotación de hidrocarburos y la promoción del desarrollo tecnológico en la República Argentina con ese objeto; f) La promoción de la industrialización y la comercialización de los hidrocarburos con alto valor agregado; g) La protección de los intereses de los consumidores relacionados con el precio, calidad y disponibilidad de los derivados de hidrocarburos; h) La obtención de saldos de hidrocarburos exportables para el mejoramiento de la balanza de pagos, garantizando la explotación racional de los recursos y la sustentabilidad de su explotación para el aprovechamiento de las generaciones futuras (art. 3, Ley 26741).

51 Recordemos que en virtud del artículo 3 de la Ley nacional de hidrocarburos 17319 y del artículo 2 *in fine* de la ley 26197 también llamada "Ley Corta", se reconoce la competencia del Poder Ejecutivo Nacional para fijar la política nacional con respecto a las actividades relativas a la explotación, industrialización, transporte y comercialización de los hidrocarburos.

En julio del mismo año por medio del decreto 1277/2012 del Poder Ejecutivo Nacional (PEN) se reglamenta la denominada Ley de soberanía hidrocarburífera 26741, y se aprueba el "Reglamento del Régimen de Soberanía Hidrocarburífera de la República Argentina" que establece la creación de un Plan Nacional de Inversiones Hidrocarburíferas.

En agosto el Gobierno Nacional y las provincias que conforman la Organización Federal de Estados Productores de Hidrocarburos (OFEPHI) suscriben el "Pacto Federal de Hidrocarburos" complementario a la Ley de soberanía hidrocarburífera. El acuerdo fue firmado por los gobernadores de las provincias productoras (Chubut, Formosa, Jujuy, La Pampa, Mendoza, Neuquén, Río Negro, Salta, Santa Cruz y Tierra del Fuego). En los considerandos se sostiene que:

"(…) Es necesario, dada la estructura de la Constitución Nacional que las Provincias y el Estado Nacional coordinen el resguardo y aplicación de una Política de Estado para el sector hidrocarburífero que tienda siempre al autoabastecimiento, a la máxima producción de los yacimientos bajo principios estrictos de explotación racional y al sostenimiento del horizonte de reservas probadas que permitan un desarrollo sustentable de la actividad"[52].

En esa política se enmarca el decreto del PEN 929/2013 que instaura el Régimen de Promoción de Inversión para la Explotación de Hidrocarburos.

Entre los beneficios destacan: el derecho a comercializar libremente en el mercado externo el veinte por ciento (20%) de la producción de hidrocarburos líquidos y gaseosos; eximición con una alícuota del 0% de los derechos de exportación sobre las operaciones comercializadas libremente y la libre disponibilidad del cien por ciento (100%) de las divisas provenientes de la exportación de hidrocarburos.

Recordemos que previo a la instauración del Régimen de Promoción el país impedía a las empresas el giro de dividendos al exterior, sujetaba la exportación de combustibles a un "Registro de Operaciones del Exterior" y aplicaba derechos de exportación a los hidrocarburos[53]. El Régimen fue sancionado un día antes de la firma del Convenio petrolero celebrado entre el Ministro de Energía y Servicios Públicos de Neuquén y la empresa YPF S.A. para permitir la alianza de YPF S.A. y Chevron para explotar Vaca Muerta.

---

52 Considerando n° 2 del Pacto Federal de Hidrocarburos.

53 Pigretti, E., *Régimen jurídico del petróleo y del gas natural en la República Argentina,* Dunken, Buenos Aires, 2014, p. 61.

En cuanto a la exención en el pago de los derechos de importación establecida en el Régimen por vía de decreto, cabe mencionar, que, sin lugar a duda, vulnera el principio constitucional de legalidad tributaria, toda vez que quien tiene la potestad para el dictado y regulación de los llamados derechos aduaneros o de importación y exportación es el Congreso de la Nación, según lo dispone el inciso primero del artículo 75 de la CN.

Por su parte, la Provincia de Neuquén, por medio del Decreto provincial 1162/2013 adhiere al "Régimen de Promoción de Inversión para la Explotación de Hidrocarburos" [54].

Asimismo, la Provincia aprueba el acta del Convenio petrolero, primero por medio del Decreto 1208/2013 firmado por el gobernador y posteriormente se convalida mediante la Ley provincial 2867.

La Ley 2867 establece una serie de disposiciones tributarias. Determina el monto total a pagar en concepto de impuesto de sellos por el contrato firmado con la concesionaria del área a explotar y prevé una exención en el impuesto de sellos para "(…)cualquier otro documento público o privado, acuerdo y/o instrumento financiero y/o societario con terceras partes que se requiera para la estructuración del mencionado proyecto de inversión, incluyendo aquéllos relacionados a la financiación del proyecto vía deuda o contribuciones del capital de YPF S.A. o terceros socios, como también la asignación de derechos que de aquéllos se desprenda(…)"[55].

Cabe mencionar que dicha exención aplicable a cualquier otro documento, acuerdo financiero y/o societario, no es menor, si tenemos en cuenta que las actividades de exploración y explotación de hidrocarburos no convencionales demandan numerosos acuerdos y asociaciones a los fines de proporcionar las cuantiosas sumas de dinero, capacidad financiera y técnica necesarias para llevar adelante tales proyectos.

---

54 Lamentablemente el alcance y contenido del decreto no podrá ser analizado, puesto que no se ha logrado acceder al documento en su totalidad. En el boletín oficial n° 3360 fue publicado bajo la sección "Decretos Sintetizados" y sólo expresa que: "Adhiere al Régimen de Promoción de Inversión para la Explotación de Hidrocarburos creado por Decreto del Poder Ejecutivo Nacional Nº 929/2013".

55 Artículo 2 de la Ley 2867.

4.2. Ley 3067 de 2017 (modifica la Tasa Ambiental de la Ley 2600)

Por medio de la presente Ley, sancionada en el año 2017, se introducen modificaciones a la Ley 2600 que instauraba la denominada "tasa ambiental" tratada anteriormente. Se modifica el artículo 13 y se introduce un artículo decimotercero *bis, ter y quater*. La tasa anual de contralor ambiental debe abonarse a los fines de solventar la implementación de las tareas necesarias para el funcionamiento y seguimiento de las acciones de control, inspección y supervisión ambiental, considerando los principios rectores para la preservación, conservación, defensa y mejoramiento del ambiente. Para la liquidación de la tasa se toma el valor del *jus* establecido en el Acuerdo del Tribunal Superior de Justicia de la Provincia del Neuquén que se encuentre vigente al momento de la presentación de la Declaración Jurada obligatoria, o al momento de la liquidación practicada de oficio.

Son contribuyentes de la tasa: a) Los concesionarios (personas físicas o jurídicas) de áreas de exploración y/o explotación dentro del territorio de la Provincia; b) en el caso de las Uniones Transitorias de Empresas (UTE), las entidades participantes de la unión deberán contribuir en los porcentajes establecidos en el contrato asociativo.

El monto de la tasa, se calcula según el tipo de actividad que lleven a cabo los contribuyentes de la siguientes manera: por hectárea de concesión de exploración y/o explotación se abonan 0,0034 *jus* anuales; por pozo activo, considerándose activo aquél que en el ejercicio anual vencido, haya completado el término de ciento ochenta (180) días de producción continua o alternada, 2,7 *jus* anuales; por pozo inactivo, 2 *jus* anuales; y cuando la actividad sea el movimiento integral del petróleo y gas natural en todas sus etapas, hasta el punto de entrega y operación de terminales de carga de hidrocarburos de la concesionaria, el valor de la tasa anual se obtendrá de la siguiente forma: a) para petróleo: 0,0034 *jus* por cada metro cúbico del volumen total anual de petróleo en condición comercial y b) para gas natural: 0,0000005 *jus* por cada metro cúbico del volumen total anual de gas en condición comercial.

Con respecto a la actividad de movimiento integral de petróleo y gas natural en todas sus etapas, consideramos que la misma se encuentra también gravada por la tasa de control de transporte de hidrocarburos, instaurada por la Ley 2718. Dicho de otro modo, el servicio de contralor y fiscalización que responde al poder de policía del Estado, en tanto hecho generador, origina o da lugar a dos tasas que jurídicamente se superponen.

5. Conclusiones

La explotación y uso de las fuentes y recursos energéticos para la generación de energía enfrenta en la actualidad serios problemas en torno a la escasez, la disponibilidad, la distribución y el acceso a los recursos energéticos, los impactos ambientales asociados a la explotación, el incremento en la demanda energética, la contribución al cambio climático, entre otros. Frente a dicho panorama resulta imprescindible reflexionar sobre el modelo de desarrollo actual y las alternativas disponibles para hacer frente al desmesurado incremento en la demanda energética. Resulta necesario abordar el cambio del paradigma energético actual, abriendo paso a una diversificación de la matriz energética global y nacional, de la mano de las energías renovables.

Las energías renovables representan hoy una alternativa y encierran grandes potencialidades para mitigar el cambio climático, contribuir a un desarrollo social y económico, favorecer el acceso a la energía y la seguridad del suministro de la misma, como así también, reducir sus efectos negativos sobre el medio ambiente y la salud. En este contexto, las políticas gubernamentales desempeñan un papel crucial para acelerar la implementación de las energías renovables, siendo las medidas tributarias ambientales un importante instrumento para promover la implementación de las energías renovables en nuestro país.

Al iniciar el capítulo expresamos que la política energética constituye una política pública más y que, como tal, se manifiesta por medio o a través de decisiones gubernamentales que se orientan a ciertos objetivos y requerimientos. Así, centramos nuestro análisis en la formulación normativa de la política energética en la Provincia del Neuquén en materia de energías renovables y no renovables, a partir del marco jurídico provincial vigente haciendo foco principalmente en la dimensión fiscal. Todo ello a los fines de determinar, en primer lugar, si se emplean las medidas tributarias como instrumentos para incentivar y/o promover las energías renovables, no renovables, o ambas. En segundo lugar, para determinar si existe una coordinación, integración y coherencia al interior de la política energética en Neuquén, y a su vez, entre aquella y la política energética nacional.

En cuanto a la formulación normativa de la política en materia de energías renovables, podemos decir que, la Provincia de Neuquén posee un conjunto de normas orientadas a promover la producción de energía por medio de fuentes renovables. Su ley fundamental contiene disposiciones en materia de recursos naturales, relativas al uso y aprovecha-

miento racional de los recursos y sobre protección medioambiental. En materia energética, la CP estipula que el Estado provincial promueve el aprovechamiento integral de sus fuentes de energías, sin dintinguir entre renovables y no renovables. En lo atinente a promoción, se dispone que la legislatura dictará políticas de incentivos fiscales destinadas al desarrollo de las energías renovables.

En cuanto a las leyes infra constitucionales, podemos decir que ha dictado específicamente cuatro normas, dos de adhesión y dos específicas en la materia: la Ley 2596 de 2008 de adhesión sin reservas al Régimen de Fomento Nacional para el uso de fuentes renovables de energía destinada a la producción de energía eléctrica (Ley 26190) y la Ley 3108 de 2018 de adhesión a la ley modificatoria (y complementaria) del Régimen de Fomento Nacional para el uso de fuentes renovables (Ley 27191). Se adhiere con excepción de lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 17 de la ley nacional, el cual establece que "el acceso y la utilización de las fuentes renovables de energía (…), no estarán gravados o alcanzados por ningún tipo de tributo específico, canon o regalías, sean nacionales, provinciales, municipales o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, hasta el 31 de diciembre de 2025". De este modo, la Provincia reserva su potestad tributaria y de imposición sobre tales actividades.

También podemos mencionar a la Ley 3006 sobre generación distribuida de energía eléctrica y al Decreto 1837/2009, que dispone la reserva, de manera permanente y con fines de utilidad pública, de predios del Estado provincial para el desarrollo de proyectos de generación, transporte y distribución de energía eléctrica de fuente eólica.

En relación con el primer objetivo planteado, es decir, determinar si se emplean las medidas tributarias como instrumentos para incentivar y/o promover las energías renovables, podemos afirmar que sí se ha echado mano a las medidas tributarias ambientales. Si bien no hemos identificado ningún tributo ambiental, en ninguna de sus especies: impuestos, tasas y contribuciones especiales ambientales, sí identificamos una serie de beneficios fiscales ambientales.

Los beneficios fiscales de la Ley 2596 de adhesión a la Ley 26190 son los siguientes: estabilidad fiscal para los emprendimientos hidroeléctricos; exenciones a impuestos provinciales ordinarios, de emergencia o especiales y cualquier otro gravamen creado o a crearse, por los plazos, porcentajes y/o montos que se especifiquen en el Convenio; exenciones a gravámenes sobre los actos jurídicos relativos a la constitución y/o inscripción de las sociedades, asociaciones y/o entidades que realicen la propuesta; exenciones

a impuestos de sellado y/o tasas provinciales, patentes y contribuciones en el territorio de la Provincia, siempre por los plazos, montos y/o porcentajes que se expresen en el Convenio.

Tales beneficios serán de aplicación para aquellos emprendimientos hidroeléctricos y de generación de energía eléctrica con fuentes de origen renovable en los términos y alcances estipulados en los Convenios firmados. No se encuentran comprendidas entre tales exenciones las tasas por retribución de servicios municipales efectivamente prestados ni contribuciones especiales por mejora.

Los beneficios fiscales de la Ley 3108 de adhesión a la Ley nacional 27191 son los siguientes: exención al impuesto inmobiliario por el plazo de 20 años, respecto de los inmuebles afectados a la instalación de centrales de generación de energía eléctrica a partir del aprovechamiento de fuentes renovables; exención al impuesto de sellos por el plazo de 20 años, respecto de los actos, contratos u operaciones vinculados con el desarrollo de los emprendimientos; exención al impuesto sobre los ingresos brutos con una alícuota del 0% durante los primeros 5 años.

Las leyes que instauran los beneficios fiscales antes aludidos cuentan con su decreto reglamentario.

Con respecto al segundo objetivo planteado, esto es, determinar si existe o no integración, coordinación y coherencia entre la formulación normativa provincial y nacional, podemos afirmar que, aunque exista un acompañamiento del Poder Legislativo provincial a ciertas directrices y lineamientos contenidos en la normativa nacional, el mismo es insuficiente. La mera adhesión provincial a ciertas leyes nacionales no garantiza una política integrada, coordinada y coherente. Asimismo, identificamos ciertas discrepancias en las condiciones técnicas y en las estructuras de algunos incentivos, lo que puede conducir o desembocar en fallas de coordinación.

En cuanto a la formulación normativa de la política en materia de hidrocarburos, que constituye la otra cara visible de la política energética a nivel nacional y provincial, encontramos un panorama atravesado por fuertes disputas, tensiones e intereses.

Ciñéndonos al marco normativo, podemos decir que existen también disposiciones en la CP tendientes a explotar los recursos energéticos no renovables. Ello se cristaliza en el artículo 8 cuando se especifica que, entre otras acciones, el Estado provincial promueve el aprovechamiento integral de sus fuentes de energías, y se conjuga con el ADN petrolero de la Provincia de Neuquén, en donde los hidrocarburos abundan. Además,

dedica la CP varios artículos a las fuentes energéticas y específicamente a la explotación de combustibles fósiles. Sobre dominio y jurisdicción de los recursos naturales, enfatiza que las fuentes energéticas son de propiedad provincial exclusiva y que no podrán ser enajenadas ni concedidas en explotación a personas, entidades o empresas que no sean organismos fiscales competentes, nacionales, provinciales, municipales y/o consorcios de tipo cooperativo regidos por el Estado.

A nivel infra constitucional existe un desarrollo normativo abundante. Por tal motivo, de la cuantiosa legislación en la materia abordamos aquellas que contenían alguna previsión de índole tributaria. En particular destacamos las siguientes normas: Ley 2453 de 2004 sobre hidrocarburos y sus decretos reglamentarios (3124/2004 y 1703/2010); Ley 2600 de 2008 de actividad hidrocarburífera, que instaura las medidas de resguardo y de protección ambiental y su decreto reglamentario (1905/2009); Ley 2718 de 2010, que crea la Tasa de Control del Transporte; Decreto 1162/2013 de adhesión al "Régimen Nacional de Promoción de Inversión para la Explotación de Hidrocarburos"; Decreto 1208/2013 y ley 2867 de aprobación del Acuerdo petrolero; Ley 3067 de 2017 modificatoria de la Tasa Ambiental prevista en la Ley 2600.

Similar a lo que acontece en materia de energías renovables, identificamos beneficios fiscales que promueven e incentivan la explotación de las fuentes de energía no renovables (combustibles fósiles). Previo a tratarlos, es menester traer a colación dos cuestiones que fueron desarrolladas en el capítulo.

En primer lugar, y por los motivos antes expuestos, no incluimos a los cánones y las regalías. A pesar de que revisten carácter de ingresos públicos del Estado provincial, no poseen naturaleza tributaria ni encuadran en la clasificación tripartita clásica (impuestos, tasas y contribuciones especiales). No obstante, son empleados en muchas ocasiones por el Poder Ejecutivo (principalmente) y el Legislativo para direccionar conductas y actividades de acuerdo con determinados fines de la política energética, llegando en ocasiones a reducirse los porcentajes y, por lo tanto, resignarse ingresos públicos.

En segundo lugar, y a partir del análisis efectuado de la denominada "tasa ambiental" y de la tasa de control del transporte en el marco de las actividades hidrocarburíferas, consideramos que ninguna puede ser considerada una medida tributaria ambiental propiamente dicha. Ello es así ya que no poseen elemento alguno susceptible de disuadir al contribuyente de llevar a cabo -bajo determinada forma o modalidad- la actividad que da lu-

gar o justifica el hecho imponible realizado por la Administración, es decir, el servicio de control y fiscalización. Por lo tanto, en ausencia de la finalidad extrafiscal, las mismas constituyen tributos meramente recaudatorios.

En cuanto a las características de los gravámenes, en ambos identificamos un servicio efectivamente prestado por el Estado. En la denominada tasa ambiental el servicio se materializa a través del Monitoreo Anual de Instalaciones, Obras y Tareas (MAIOT), y en la tasa de control del transporte a partir del accionar de la Dirección de Transporte e Instalaciones, quien efectúa los controles y seguimientos.

Hechas tales aclaraciones, mencionamos los beneficios fiscales hallados: estabilidad fiscal instaurada por la Ley 2453 de Hidrocarburos y exenciones al impuesto provincial de sellos según la Ley 2867. Recae sobre todos los documentos, instrumentos y operaciones financieras y/o societarias que la empresa YPF celebre con terceras partes para explotación de las concesiones que posee en la Cuenca "Vaca Muerta". No se estipula el plazo de vigencia del beneficio.

Respecto a la integración, coordinación y coherencia en la política energética en materia de hidrocarburos, podemos decir que existe un mayor grado de coordinación y concertación sectorial entre los niveles nacional y provincial. Ello se manifiesta en la dinámica de la formulación de la política y en el accionar de los diferentes actores involucrados, como así también en la institucionalización del Consejo Federal de Hidrocarburos y el Pacto Federal de Hidrocarburos, que sin lugar a duda plasma una voluntad de coordinar y conciliar intereses celosamente protegidos por el Estado Nacional y las provincias.

Ahora bien, el principal problema que hallamos tanto a nivel provincial como nacional es la falta de integración, coherencia y coordinación al interior de la política energética. Coexisten y subsisten, como dos caras de una misma moneda, objetivos y directrices contrapuestos, elementos técnicos, medidas tributarias y estructuras de incentivos incoherentes entre sí, que se traducen en insoslayables fallas de coordinación.

Mientras tales fallas de coordinación no sean resueltas al interior de la política energética por los responsables del diseño, formulación e implementación (dentro y entre los niveles gubernamentales), no podrá encararse una verdadera transición hacia un nuevo paradigma energético más sostenible.

TRIBUTACIÓN AMBIENTAL Y ENERGÍAS RENOVABLES EN LA PROVINCIA DE RÍO NEGRO

Valeria Bizarro[1]

Resumen: En el presente capítulo abordamos la formulación normativa de la política en materia de energías renovables en la Provincia de Río Negro. Ello a los fines de determinar, en primer lugar, si se emplean medidas tributarias ambientales como instrumentos para promover la generación y el uso de energía a partir de fuentes renovables en la Provincia y, en segundo lugar, si existe una coordinación, integración y coherencia en la materia entre el orden jurídico nacional y provincial. Con relación a lo primero, podemos afirmar que se utilizan una serie de beneficios fiscales ambientales con miras a promover la generación de energía de origen renovable, sin embargo, aún no se han legislado tributos ambientales provinciales para desincentivar la generación de energía por medio de fuentes convencionales (combustibles fósiles). Sobre lo segundo, advertimos que la Provincia de Río Negro se ha plegado a los lineamientos y pautas trazadas por el Estado Nacional con miras a contribuir en la diversificación de la matriz energética nacional, aspectos que conllevan a una cierta coordinación y coherencia entre el orden jurídico nacional y provincial.

Abstract: *In this chapter, we are going to study the energy policy of Río Negro Province about renewable energy. In order to establish, first, if tax measures are used as mechanisms to incentivize generation and use of renewable energy and, secondly, if energy policy is coordinated, concert-*

---

[1] Abogada por la Universidad Nacional de Córdoba (UNC). Diplomada en Tributos ambientales, Responsabilidad Social y Desarrollo Sostenible (IEPFA). Doctoranda en Administración y Políticas Públicas (IIFAP -UNC). Becaria doctoral del Consejo Nacional de Investigaciones Científicas y Técnicas de Argentina (CONICET). Adscripta docente en las cátedras de Derecho Tributario y de Derecho Público Provincial y Municipal (UNC). Integrante 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: valeriabizarro1@gmail.com y valeriabizarro@conicet.gov.ar.

ed and congruent at national and local level. Related to the first point, we confirm that several environmental tax benefits are used in order to incentivizerenewable energy generation, however, environmental taxes haven´t been legislated yet to discourage non-renewable energy generation.In relation to the second point, we observed that the Province of Río Negro has follow the main guidelines established by the National State to contribute to the diversification of the national electricity matrix, aspects which reveals that it exists some coordination and coherence between national and local legal order.

1. Introducción

La energía ocupa en la actualidad uno de los principales lugares en la agenda internacional debido a sus implicancias en materia económica, social, medioambiental, de desarrollo y por su vinculación con la problemática del cambio climático.

El cambio climático exige la adopción urgente de medidas de mitigación para reducir las emisiones de gases de efecto invernadero, por lo que se torna imprescindible promover la generación de energía por medio de fuentes renovables, en reemplazo de los hidrocarburos y los combustibles fósiles. El fomento de las energías renovables no sólo contribuye a la reducción de emisiones, sino también a lograr un desarrollo más sostenible, desde el punto de vista social, medioambiental y económico. Ello incluye las posibilidades de propiciar un mayor acceso a la energía y un suministro seguro.

A nivel nacional, a partir del año 2015 se han dictado una serie de leyes y decretos que se enmarcan en una clara política de lucha contra el cambio climático. En materia energética, se apunta a una diversificación de la matriz energética nacional con un mayor grado de contribución de las energías renovables. También se busca promover la generación de energía con fuentes renovables a través de la investigación, el desarrollo tecnológico, la fabricación de equipos con esa finalidad, como así también, por medio del empleo de medidas tributarias y financieras para acompañar e impulsar la transición energética.

Alcanzar el cumplimiento de los objetivos trazados en las Leyes nacionales 26190 y 27191, que instauran el Régimen de Fomento Nacional para el uso de fuentes renovables de energía destinada a la producción de energía eléctrica, y 27424, que fomenta la generación distribuida de ener-

gía renovable integrada a la red eléctrica pública, exige la participación y coordinación de acciones, medidas y políticas de parte de todos los niveles de gobierno del país.

Siendo fundamental el aporte de cada jurisdicción provincial al logro de tales objetivos, en el presente capítulo abordaremos la formulación normativa de la política sobre energías renovables en la Provincia de Río Negro. A los fines de determinar, en primer lugar, si se emplean medidas tributarias ambientales como instrumentos para promover la generación y el uso de energía a partir de fuentes renovables en la Provincia y, en segundo lugar, si existe una coordinación, integración y coherencia en la materia entre el orden jurídico nacional y provincial. Previo a analizar el marco normativo provincial, debemos tener presente algunas de las principales características geográficas y políticas de la Provincia de Río Negro.

Río Negro es una de las seis provincias que integran la Patagonia Argentina. Está ubicada al Centro-Norte de la región patagónica, limita al Noroeste con el Río Limay, que forma parte de su frontera con la Provincia de Neuquén; al Norte con el Río Colorado, que la separa de la Provincia de La Pampa; al Noreste con la Provincia de Buenos Aires y el Golfo San Matías; al Sur con la Provincia de Chubut y al Oeste con Chile, cuyo límite está determinado por la línea de altas cumbres de la cordillera de los Andes. Con 203.013 km² es la cuarta provincia más extensa y con 3,1 hab/km², la cuarta menos densamente poblada[2].

Política y administrativamente la Provincia de Río Negro se encuentra divida en trece departamentos y estos, a su vez, en distritos. Posee 36 gobiernos municipales en su territorio.

Sobre energías renovables según el Índice Provincial de Atractivo Renovable (IPAR)[3], instrumento que mide el grado de desarrollo de las energías renovables en cada jurisdicción del país y el potencial atractivo para futuras inversiones, Río Negro ocupa el cuarto lugar en el ranking por su atractivo renovable en relación con las restantes provincias. Específicamente en materia de generación distribuida de energía eléctrica con fuentes renovables ocupa el tercer lugar. Por último, también en virtud de los resultados del IPAR, durante el período comprendido entre el 1 de marzo y

---

2 Según el Censo Nacional de población, hogares y viviendas del año 2010.

3 Ministerio de Hacienda de la República Argentina, Secretaría de Energía, Subsecretaría de Energías Renovables y Eficiencia Energética. IPAR (2da Edición). Septiembre 2019. Recuperado de: https://www.argentina.gob.ar/noticias/resultados-del-segundo-indice-provincial-de-atractivo-renovable

el 31 de agosto de 2019, la Provincia aportó 114Mw de energía eléctrica de origen renovable al Sistema Argentino de Interconexión Eléctrica, posicionándose en el tercer lugar con respecto a las otras provincias.

2. Marco normativo provincial en materia de energías renovables

Analizaremos el marco jurídico provincial vigente a los fines de determinar si se emplean medidas tributarias ambientales como instrumentos para promover la generación y el uso de energía a partir de fuentes renovables en la Provincia de Río Negro y si existe una coordinación, integración y coherencia en la política en materia de energías renovables entre el orden jurídico nacional y provincial.

2.1. Constitución Provincial

La Constitución Provincial (CP), que fue reformada por última vez en el año 1988, reconoce en su Preámbulo la necesidad de preservar el medio ambiente y los recursos naturales y en la Sección Séptima se abordan diferentes aspectos de la política ecológica. Reconoce el "derecho al medio ambiente sano y libre de factores nocivos"[4] y detalla una serie de acciones que el Estado provincial deberá llevar adelante a los fines de preservar el medio ambiente.

Respecto a los recursos naturales, dispone que la Provincia "tiene la propiedad originaria de los recursos naturales existentes en el territorio, su subsuelo, espacio aéreo y mar adyacente a sus costas, y la ejercita con las particularidades que establece para cada uno"[5] y que la ley preservará la conservación y aprovechamiento racional e integral de los mismos.

Sobre recursos energéticos dispone que la Provincia organiza los servicios de distribución de energía eléctrica y de gas pudiendo convenir con la Nación la prestación por parte de ésta; otorga las concesiones de explotación y dispone las formas de participación de municipios, cooperativas y usuarios; también establece que ejerce la policía de los servicios y asegura el suministro de estos a todos los habitantes[6].

---

4 Artículo 84 de la CP.

5 Artículo 70 de la CP.

6 Artículo 80 de la CP.

Sin embargo, no contiene disposición alguna en materia de energías renovables, a diferencia de lo que acontece respecto de los hidrocarburos y de los minerales nucleares, que sí son regulados específicamente[7].

2.2. Normas provinciales que regulan la generación de energía por medio de fuentes renovables

Bajo este apartado realizaremos un recorrido cronológico, por las diferentes leyes y decretos provinciales vigentes que de algún modo regulan y promueven diferentes aspectos de las energías renovables. Sin embargo, dejaremos de lado aquellas leyes provinciales de adhesión a regímenes nacionales, que serán abordadas en el próximo apartado.

2.2.1. Ley 2153 de1987 (Convenio con la Secretaría de Energía de la Nación)

Fue sancionada y promulgada en abril del año 1987 con la finalidad de aprobar el Convenio suscripto entre la Provincia de Río Negro y la entonces Secretaría de Energía del Estado Nacional para elaborar y poner en marcha dentro del ámbito provincial, programas tendientes a propiciar el uso racional de la energía e incorporación de nuevas fuentes y tecnologías energéticas[8].

Es la primera ley provincial que menciona a las fuentes alternativas-[9]de producción de energía. El Convenio, firmado en el marco de un Plan Energético Nacional, buscaba propiciar en el territorio provincial acciones y medidas tendientes a lograr la incorporación de fuentes alternativas en la generación de energía eléctrica, como así también, un uso racional de la misma[10]. Dispuso la creación de un fondo para el financiamiento de las actividades mencionadas, que debía ser administrado por la Provincia[11].

---

7 Artículos 78 y 79 de la CP.

8 Artículo 1 de la Ley 2153.

9 Artículo 1 de la Ley 2153.

10 Artículo 2 de la Ley 2153.

11 Artículo 4 y 5 de la Ley 2153.

2.2.2. Ley 2619 de 1993 (Evaluación, experimentación y difusión de energías alternativas)

Por medio de la Ley 2619 se crea en el año 1993 el Programa Provincial de Evaluación, Experimentación y Difusión de Energías Alternativas. El mismo tenía como finalidad la formulación de proyectos vinculados a la detección, uso y usufructo de las fuentes de energías "no convencionales" en la Provincia.

Según el Programa son consideradas alternativas o no convencionales la energía solar, eólica, geotérmica, biomásica y mareomotriz[12]. Dispone la creación de la Unidad Ejecutora Provincial para el Desarrollo de Energías Alternativas, fija sus funciones y marco de competencia[13].

Los principales objetivos del Programa son: a) promover el conocimiento técnico, científico, tecnológico y el desarrollo de las energías alternativas; b) realizar estudios para determinar las posibilidades de aplicación de las fuentes de energía alternativa; c) brindar asesoramiento técnico a particulares, a instituciones públicas y ONGs; d) elaborar programas y sistemas de capacitación a profesionales y técnicos en la materia; y e) experimentar las tecnologías existentes en el territorio provincial[14].

2.2.3. Ley 2848 de 1994 (Promoción para plantas potabilizadoras en zonas rurales)

Por medio de esta breve norma del año 1994 se declara de interés público provincial la promoción del desarrollo tecnológico para la instalación de plantas potabilizadoras de agua en zonas rurales basadas en el aprovechamiento de la energía solar o de otras fuentes de energía alternativas[15].

2.2.4. Decreto 1648 de 1999 (Convenios con Elecnor SA)

A través del Decreto 1648/99, publicado en el primer boletín oficial del año 2000, el Poder Ejecutivo provincial (en adelante PEP) ratifica una serie de convenios celebrados entre la Provincia de Río Negro y la empre-

---

12 Artículo 1 de la Ley 2619.

13 Artículos 3 y 4 de la Ley 2619.

14 Artículo 2 de la Ley 2619.

15 Artículo 1 de la Ley 2848.

sa Elecnor SA en virtud de los cuales se pone en funcionamiento el Plan Eólico Estratégico Provincial[16].

Dicho Plan le permitió a la empresa hacer mediciones de caudales de viento en todo el territorio de la Provincia, a partir del mes de octubre de 1999, con miras a la explotación integral del recurso eólico disponible. La inversión del emprendimiento resultaba a cargo de Elecnor y la Provincia, por su parte, se comprometía a brindar un asesoramiento técnico integral a partir de la participación de la Empresa de Investigaciones Aplicadas (INVAP SE)[17].

El Plan eólico tenía además como finalidad la construcción inicial de un parque eólico en el entorno territorial de San Carlos de Bariloche en dos fases: San Carlos I y San Carlos II, con una potencia de generación de 5,12Mw y 9,6Mw, respectivamente[18].

2.2.5. Decreto 1718 de 2000 (Proyecto de energías renovables en mercados rurales)

Por medio del Decreto provincial 1718/00 se ratifica el Acuerdo de Participación en el Proyecto de Energías Renovables en Mercados Rurales (PERMER), suscripto entre el PEP y la Secretaría de Energía de la Nación a los fines de brindar abastecimiento eléctrico a la población rural dispersa que se encontraba lejos de las redes de interconexión[19].

El Estado Nacional, a través de la Secretaría de Energía, se comprometió a brindar asistencia técnica y financiera. El proyecto fue financiado con un préstamo del Banco Mundial, un aporte no reembolsable del Fondo Global del Medio Ambiente gestionados por el Estado Nacional con las entidades internacionales y fondos complementarios aportados por la Provincia de Río Negro. Las formas alternativas de suministro eléctrico contempladas en el Acuerdo fueron[20]:

a. Sistemas de Generación Solar en viviendas individuales (SHS);
b. Sistemas de Generación Solar en instituciones públicas (SHS);

---

16 Artículo 1 del Decreto 1648/99.
17 Según Plan Eólico Estratégico.
18 Anexo I del Plan Eólico Estratégico.
19 Artículo 1 del Decreto 1718/00.
20 Anexo I, sección D), del Plan Eólico Estratégico.

c. Cualquier solución tecnológica sin emisión de gases que constituya la solución de mínimo costo para viviendas individuales;
d. Cualquier solución tecnológica que constituya la solución de mínimo costo para viviendas familiares situadas en pequeñas comunidades.

2.2.6. Convenio para la Explotación Regional de Energía Eólica de 2001

En el año 2001 se suscribe un convenio regional entre las Provincias de Río Negro, Chubut y Neuquén con la empresa española Enarsa SA, por el cual se busca implementar un plan de explotación de energía eólica en la región en un período de diez años.

El plan de explotación contaba con una inversión inicial de 2.250 millones de dólares, y buscaba además generar alrededor de 3000 nuevos puestos de trabajo en el período de puesta de funcionamiento del Plan. El mismo se encontraba divido en tres etapas para la instalación de una serie de parques eólicos en las ciudades de Bariloche, Cutral Có, Chocón y Puerto Madryn.

La firma del convenio fue declarada de interés provincial por contribuir al desarrollo regional con energías limpias y al mejoramiento de la calidad de vida de las poblaciones beneficiarias.

2.2.7. Decreto 224 de 2004 (Convenio entre el Ministerio de Educación, Ciencia y Tecnología de la Nación y el Consejo Provincial de Educación)

El Decreto 224/04 del PEP ratifica el acuerdo suscripto por el Consejo Provincial de Educación y el Ministerio de Educación, Ciencia y Tecnología de la Nación, en virtud del cual se buscaba garantizar el suministro eléctrico a los edificios escolares ubicados en poblaciones rurales dispersas de la Provincia de Río Negro por medio de sistemas de energías renovables. A su vez, se implementan una serie de acciones coordinadas por parte de los organismos públicos suscriptores[21].

---

[21] Convenio entre el Ministerio de Educación, Ciencia y Tecnología de la Nación y el Consejo Provincial de Educación de la Provincia de Rio Negro, en Anexo.

2.2.8. Decreto 948 de 2005 (Unidad Ejecutora Provincial del Proyecto de Energías Renovables en Mercados Rurales)

En el marco de la ejecución del PERMER, suscripto entre el PEP y la Secretaría de Energía de la Nación a los fines de brindar abastecimiento eléctrico a la población rural dispersa, se dicta el Decreto provincial 948/05. El mismo crea en el ámbito de la Secretaría de Obras y Servicios Públicos, la Unidad Ejecutora Provincial del Proyecto de Energías Renovables en Mercados Rurales[22].

Las principales funciones de la Unidad Ejecutora Provincial son: a) actuar como contraparte de la Unidad Coordinadora del Proyecto (UCP) en la tarea de implementación del PERMER en la Provincia de Río Negro; b) supervisar el plan de implementación del Proyecto en sus aspectos técnicos, legales y económicos; c) identificar posibles problemas en la ejecución del PERMER y proponer los mecanismos que permitan arbitrar su solución; c) asesorar al Gobierno Provincial; d) supervisar y verificar el cumplimiento de las condiciones establecidas en los Convenios del Préstamo para efectuar los desembolsos de subsidios a las inversiones; e) realizar el control y seguimiento de las inversiones relacionadas con la instalación de equipos y sistemas de generación; f) coordinar con el Ente Provincial Regulador de la Electricidad (EPRE) y con los organismos provinciales competentes, el programa de inversiones en el ámbito del mercado disperso que requieran financiamiento PERMER; g) coordinar con la UCP el ordenamiento de la información económico - financiera relativa al avance del PERMER; h) llevar un registro detallado de las altas y bajas en el servicio, del equipamiento instalado en cada cliente, pago de los derechos que correspondan, conformidad del cliente, etc.; i) verificar el cumplimiento de las acciones que determine el contrato de concesión relativas al control de la calidad del servicio, entre otras[23].

2.2.9. Decreto 1139 de 2007 (Programa Rionegrino de Generación de Energía Eólica)

Con el Decreto provincial 1139/07, se aprueba por el PEP el "Programa Rionegrino de Generación de Energía Eólica" con miras a establecer un conjunto de políticas y estrategias para el desarrollo tecnológico de

---

22 Artículo 1 del Decreto 948/05.

23 Anexo 1 del Decreto Provincial 948/2005.

proyectos de generación de energía eólica y la construcción e instalación de aerogeneradores[24].

La iniciativa, que da continuidad a una serie de esfuerzos llevados a cabo por la Provincia en materia de energía eólica, tiene lugar a partir de los resultados obtenidos con la confección del Atlas Eólico Provincial.

El Atlas determinó que el 94% aproximadamente del territorio provincial, se encontraba apto para la instalación de generadores eólicos de energía eléctrica y permitió además identificar los puntos del territorio con potencial eólico óptimo[25]. Frente a dicho panorama la Provincia busca no sólo aprovechar las ventajas comparativas en cuanto a su potencial eólico, sino también promover la generación de energía por medio de recursos renovables.

Asimismo, en el marco del Programa la Provincia celebra un contrato con INVAP SE para el desarrollo, diseño y fabricación del Aerogenerador EOLIS 15 de 1,5Mw de potencia.

Se instaura como objetivo general del Programa: "establecer una estrategia para el desarrollo tecnológico y la instalación de generadores eólicos de variada potencia en el territorio provincial, aprovechando las ventajas comparativas de la provincia en cuanto a potencial eólico, y apuntando a contar con fuentes alternativas de provisión de energía mediante recursos renovables (…)"[26]. Como objetivos específicos se busca: a) concientizar a la sociedad acerca de las ventajas de la utilización en la generación de energía de recursos renovables, particularmente el eólico; b) incentivar el desarrollo, implementación de tecnología para la fabricación, dentro de la región, de generadores eólicos de alta, media y baja potencia; c) incentivar la investigación del potencial eólico territorial; d) profundizar la investigación del Atlas Eólico Provincial; e) establecer convenios de adhesión y cooperación tecnológica y comercial con organizaciones gubernamentales internacionales, nacionales, provinciales y/o municipalidades, no gubernamentales y con el sector privado, entre otros.

---

24 Artículo 1 del Decreto 113/07.

25 Se identificaron como zonas de potencial eólico óptimo: Picaniyeu, Cerro Policía y la meseta de Somuncurá.

26 Punto II del Programa Rionegrino de Generación de Energía Eólica.

2.2.10. Ley 4393 de 2008 (Generación de energía hidroeléctrica)

La Ley en su artículo 1 declara de interés provincial y autoriza la implementación de acciones de complementariedad para la generación de energía hidroeléctrica a los fines de evitar salidas de servicio y limitaciones de potencia por factores estaciónales o de carácter técnico, utilizando para ello recursos de fuentes geotérmicas, eólicas y térmicas.

Con miras a dar cumplimiento a lo establecido, se faculta al Departamento Provincial de Aguas a explotar, por sí o por cuenta de terceros, centrales de generación de energía geotérmica, eólica y térmica, vinculadas a los distintos sistemas de interconexión o en generación aislada[27].

2.2.11. Ley 5140 de 2016 (Reducción de gases de efecto invernadero)

Con esta norma la Legislatura provincial de Río Negro aborda la problemática del cambio climático. El objetivo de la Ley es regular la intervención provincial dirigida a reducir la emisión de gases de efecto invernadero y a adoptar medidas de adaptación frente al cambio climático. En el marco de la Ley y específicamente en materia de política energética, la Provincia se compromete a llevar adelante acciones tendientes a impulsar el ahorro y la eficiencia energética, la potenciación del uso de energías renovables y alternativas, especialmente en las instalaciones provinciales[28].

En cuanto a los principios rectores de la actuación provincial en materia de cambio climático, destacamos como prioritarios el de "responsabilidad provincial" y el de "transversalidad del cambio climático en las políticas de Estado"[29]. En virtud del primero la Provincia asume bajo su responsabilidad la adopción de medidas que tengan como objetivo la reducción de la emisión de gases de efecto invernadero. Según el principio de transversalidad, la Provincia deberá integrar todas las políticas públicas, contemplando y contabilizando el impacto que provocan sus acciones, medidas, programas frente al cambio climático. Por lo tanto, necesariamente deberán adoptarse y profundizarse las medidas y políticas públicas en dirección a fomentar la generación y el uso de energía renovables.

---

27 Artículo 2 de la Ley 4393.

28 Artículo 4 de la Ley 5140.

29 Artículo 3 de la Ley 5140.

2.2.12. Ley 5291 de 2018 (Energía eléctrica con fuentes renovables de energía)

Si bien la Legislatura de Río Negro manifiesta, como se verá en el próximo apartado, su adhesión a la Ley nacional 26190 -que instaura el Régimen de Fomento Nacional para el uso de Fuentes Renovables destinadas a la Producción de Energía Eléctrica- y a la Ley nacional 27191 -modificatoria y complementaria del Régimen de Fomento-, en ninguna de las dos oportunidades establece sus propias medidas tributarias provinciales para la promoción de la generación de energía eléctrica por medio de fuentes renovables.

Por ello, por medio de la Ley provincial 5291 establece el régimen fiscal aplicable a la generación de energía eléctrica a partir del aprovechamiento de fuentes renovables, contemplando una serie de beneficios y alicientes.

Como primera medida establece que gozarán del beneficio de estabilidad fiscal todas las personas físicas y/o jurídicas que resulten adjudicatarias de proyectos de generación de energía eléctrica con fuentes renovables mediante el programa RenovAr, celebren contratos de generación de energía eléctrica bajo el Régimen del Mercado a Término de Energía Eléctrica de Fuentes Renovables y/o que participen en actividades industriales relacionadas con la generación de energía eléctrica a partir de fuentes renovables, y que tales proyectos, contratos o actividades tengan radicación en el territorio de la provincia y su producción esté destinada al Mercado Eléctrico Mayorista[30].

El plazo de dicho beneficio es por 20 años, contados a partir de la promulgación de la Ley. A los fines de hacerlo efectivo, la Autoridad de Aplicación de la ley, la Secretaría de Estado de Energía y/o el organismo que en el futuro la reemplace, deberá emitir un certificado que indique todos los tributos aplicables a cada proyecto.

A su vez, el régimen establece otros dos beneficios fiscales más[31]:

a. Exención del impuesto a los ingresos brutos para la actividad de generación de energía eléctrica a partir del aprovechamiento de fuentes renovables y toda actividad industrial relacionada con dicha generación.

---

30 Artículo 1 de la Ley 5291.

31 Artículos 2 y 3 de la Ley 5291.

b. Exención del impuesto de sellos para aquellos actos, contratos y operaciones directamente relacionados con la actividad de generación eléctrica a partir del aprovechamiento de las fuentes renovables y toda actividad industrial relacionada con dicha generación.

La Ley no establece un plazo de duración de los mismos y dispone que la Agencia de Recaudación Tributaria de la Provincia debe establecer las condiciones a cumplimentar por los beneficiarios para obtener las exenciones previstas.

Asimismo, menciona que, para poder acceder al beneficio de exención sobre el impuesto a los ingresos brutos, el beneficiario deberá acreditar la inexistencia de deuda del impuesto o en su caso, haberla regularizado mediante su inclusión en regímenes de pago y encontrarse cumpliendo con los mismos[32].

También establece que el incumplimiento o abandono del proyecto dará lugar a la caída de los beneficios acordados por la Ley y al reclamo de los tributos cesados de abonar, más sus intereses y actualizaciones[33].

En lo que respecta a la coordinación de la política, por un lado, establece que la Autoridad de Aplicación deberá concertar y coordinar con las autoridades nacionales a cargo del Régimen de Fomento Nacional instaurado por las leyes nacionales 26190 y 27191, sobre los aspectos tecnológicos, productivos, económicos y financieros necesarios para lograr los objetivos propuestos. Por otro lado, se invita a los municipios de su provincia a adherir al régimen fiscal y a dictar sus propias medidas tributarias a los fines de promover la producción de la energía eléctrica mediante fuentes renovables en territorio municipal.

Como medidas adicionales, la normativa dispone que el PEP, a través de los organismos competentes, desarrolle programas y/o proyectos con el objeto de incentivar la generación y producción de energías renovables. A su vez, se lo faculta a realizar las modificaciones que sean necesarias para la aplicación de la Ley.

A los fines de agilizar la reglamentación de la misma, exige que sea reglamentada por el PEP dentro de los 90 días a partir de su promulgación. Sin embargo, habiéndose vencido el plazo previsto, aún la ley carece de reglamentación, lo que dificulta y obstaculiza el cumplimiento de los objetivos propuestos.

---

32 Artículo 2 de la Ley 5291.

33 Artículo 4 de la Ley 5291.

2.2.13. Decreto 1288 de 2018 (Tierras fiscales a favor de Eólica Rionegrina SA)

Por medio del Decreto 1288/18 el PEP reserva y otorga el derecho de uso de tierras fiscales por el término de treinta años y con fines de utilidad pública a favor de Eólica Rionegrina SA para el desarrollo de proyectos de generación de energía a partir de fuente eólica[34].

También se faculta a la empresa Eólica Rionegrina a llevar a cabo el desarrollo de proyectos eólicos por si, asociada a terceros o mediante la cesión onerosa de los derechos conferidos por la normativa vigente, como así también comercializar la energía renovable generada a través de la instalación de los parques eólicos proyectados[35].

2.3. Leyes provinciales de adhesión

A los fines de conocer si existe una coherencia e integración en la formulación normativa de la política energética sobre energías renovables entre el orden nacional y provincial y determinar si existe un acompañamiento de la Provincia de Río Negro a las iniciativas nacionales de promoción, en este apartado analizaremos las diferentes leyes provinciales de adhesión.

2.3.1. Ley 4215 de 2007 (adhesión a la Ley nacional 26190)

Por medio de la Ley 4215, sancionada y promulgada en el año 2007, la Legislatura provincial adhiere a la Ley nacional 26190 que instaura el Régimen de Fomento Nacional para el uso de Fuentes Renovables destinadas a la Producción de Energía Eléctrica y la Generación de Mecanismos Limpios.

La Ley contiene un único artículo en el que resuelve la adhesión integral al Régimen Nacional como forma de articular las políticas necesarias para lograr la eliminación paulatina de las energías obtenidas de fuentes no renovables.

---

34 Artículo 1 del Decreto 1288/18.

35 Artículos 2 y 3 del Decreto 1288/18.

2.3.2. Ley 5139 de 2016 (adhesión a la Ley nacional 27191)

La Ley 5139 manifiesta la adhesión provincial a las previsiones de la Ley nacional 27191[36] sancionada en el año 2015 que modifica y complementa al Régimen de Fomento Nacional para el uso de fuentes renovables.

En la Ley no se instauran medidas tributarias provinciales concretas, aunque se faculta a la Agencia de Recaudación Tributaria a dictar las reglamentaciones que resulten necesarias para la promoción de la generación de energía con fuentes renovables, según las disposiciones contenidas en las leyes nacionales 26190 y 27191[37].

No obstante, consideramos que dicha delegación a la Agencia de Recaudación Tributaria resulta no sólo insuficiente a los fines de promover e incentivar el logro de los objetivos de ambas leyes nacionales, sino también que encuentra un obstáculo constitucional, al eludir el principio de legalidad tributaria. El principio de legalidad tributaria es receptado en la CP, en el inciso 15) del artículo 139, y en el artículo 2 del Código Fiscal provincial (CFP).

Aunque en ninguno de los preceptos se menciona específicamente a los beneficios o exenciones tributarias, coincidimos con Villegas quien sostiene que "(…) la ley debe contener los elementos básicos y estructurantes del tributo, no sólo la configuración del hecho imponible o presupuesto que hace nacer la obligación tributaria, sino también la atribución del crédito tributario a un sujeto activo determinado; la determinación como sujeto pasivo del contribuyente o responsable por deuda ajena; la base imponible y la alícuota; y las exenciones neutralizadoras de los efectos del hecho imponible(…)"[38]. Por lo tanto, en caso de que la Agencia de Recaudación decidiera dictar beneficios tributarios ambientales para fomentar en la Provincia la generación de energía a partir de fuentes renovables, los mismos resultarían inconstitucionales.

Finalmente, la Ley invita a los municipios de la Provincia a adherir a la misma, como así también a la Ley nacional 27191, y a dictar en sus territorios y en el marco de sus competencias, legislación para contribuir al

---

36 Artículo 1 de la Ley 5139.

37 Artículo 2 de la Ley 5139.

38 Villegas, H., *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Astrea, Buenos Aires, 2003, p. 193.

logro de los objetivos del Régimen de Fomento Nacional, en consonancia con lo previsto en la Ley nacional[39].

Resta mencionar que la Ley provincial no establece reservas de ninguna índole, lo que implica la aceptación de lo dispuesto en el artículo 17 de la Ley nacional. Recordemos que, en virtud de dicho artículo, el acceso y la utilización de las fuentes renovables de energía no estarán gravados o alcanzados por ningún tipo de tributo específico, canon o regalías, nacionales, provinciales, municipales o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, hasta el 31 de diciembre de 2025. Lo que no obsta a la percepción de canon o contraprestación equivalente por el uso de tierras fiscales en las que se instalen los emprendimientos.

En cuanto al alcance de dicha limitación, es necesario hacer algunas aclaraciones. La norma habla de "tributo específico". Por tributos específicos, entendemos que se trata de aquellos impuestos, tasas o contribuciones especiales, que tengan como finalidad gravar específicamente el acceso y utilización de energía eléctrica con fuentes de origen renovable, de manera tal que dicho acceso y utilización constituya en sí mismo algún aspecto o elemento esencial del hecho imponible o generador de la obligación tributaria. Por lo tanto, consideramos que la limitación alcanza al dictado de aquellos tributos que graven de manera específica el acceso y utilización de energía por los generadores, lo que no significa que la actividad de generación de energía no pueda estar sujeta a otros gravámenes o tributos que respondan a títulos competenciales reservados por las provincias[40].

Dispone la norma que tampoco podrá aplicarse ningún tipo de canon o regalías. Estos constituyen ingresos de Derecho público, pero carecen de naturaleza jurídica tributaria. Aunque el canon y la regalía poseen una

---

39 El precepto establece textualmente lo siguiente: "Invítase a las provincias y a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires a adherir a la presente ley y a dictar en sus respectivas jurisdicciones, aquellas que aún no lo hayan hecho, su propia legislación destinada a promover la producción de energía eléctrica a partir de fuentes renovables de energía. En la ley de adhesión, las provincias deberán invitar expresamente a las municipalidades de sus respectivas jurisdicciones a adherir a la presente y a dictar la legislación pertinente con la finalidad de promoción indicada en el párrafo anterior" (art. 21, Ley 27191).

40 En virtud del artículo 9 de la Ley de Coparticipación Nacional (23548), corresponden a las provincias el dictado de los impuestos sobre la propiedad inmobiliaria, sobre los ingresos brutos, sobre la propiedad, radicación, circulación o transferencia de automotores, de sellos y transmisión gratuita de bienes, y las tasas y contribuciones por servicios efectivamente prestados.

finalidad y fundamentos diferentes, ambos implican el reconocimiento del Estado como titular del dominio originario de los recursos naturales.

2.3.3. Ley 5375 de 2019 (adhesión a la Ley nacional 27424)

Por medio de la Ley provincial 5375, sancionada y promulgada en el año 2019, la Legislatura de Río Negro adhiere al Régimen Nacional de Fomento a la generación distribuida de energía renovable integrada a la red eléctrica pública.

El Régimen Nacional de Fomento instaurado en el año 2017 por la Ley nacional 27424 establece las condiciones jurídicas, técnicas y contractuales para 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. Declara de interés nacional la generación distribuida de energía eléctrica a partir de fuentes de energías renovables con destino al autoconsumo y a la inyección de eventuales excedentes[41].

Entre sus principales lineamientos la Ley nacional define qué se entenderá por "balance neto de facturación", "energía demandada", "energía inyectada", "equipos de generación distribuida y de medición", "generación distribuida", "usuario-generador", entre otros[42].

También establece la creación de un Fondo para la Generación Distribuida de Energías Renovable, denominado FODIS[43], y una serie de pautas y lineamientos para el dictado y establecimiento de beneficios promocionales.

La Ley provincial adhiere "íntegramente"[44] a dicha Ley y a su vez establece una serie de disposiciones en materia de derechos de los usuarios, facturación al usuario-generador, resolución de controversias, entre otros.

En cuanto a las medidas tributarias, establece dos beneficios fiscales a los fines de fomentar la generación distribuida de energía eléctrica a partir de fuentes de energías renovables con destino al autoconsumo y la inyección de eventuales excedentes a la red de distribución. Recepta dos exenciones, una recae sobre el impuesto sobre los ingresos brutos y la otra sobre el impuesto de sellos[45].

---

41 Artículo 2 de la Ley 27424.

42 Artículo 3 de la Ley 27424.

43 Artículos 16 a 24 de la Ley 27424.

44 Artículo 1 de la Ley 5375.

45 Artículo 3 de la Ley 5375.

En cuanto al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, dispone que se encuentran exentos del pago:

a. Los ingresos obtenidos por la actividad de inyección de energía eléctrica distribuida, generada a partir de fuentes renovables de energía, por parte de los usuarios-generadores definidos en la Ley nacional 27424;
b. Los ingresos obtenidos por el fondo fiduciario público denominado Fondo para la Generación Distribuida de Energías Renovables (FODIS), creado por la Ley nacional 27424;
c. Los ingresos provenientes de las actividades de investigación, diseño, desarrollo, inversión en bienes de capital, producción, certificación y servicios de instalación para la generación distribuida de energía a partir de fuentes renovables.

Respecto al Impuesto de Sellos se encuentran exentos de pago los actos, contratos y operaciones directamente relacionados con las actividades promovidas por la Ley nacional 27424.

Dichas exenciones tendrán una vigencia de 5 años contados a partir de la aprobación de la Ley por parte de la Legislatura provincial, por lo que podrán ser aplicadas hasta junio de 2024. A su vez, la Ley prevé la posibilidad de una prórroga en la vigencia mediante decreto del PEP. En relación con dicha posibilidad, consideramos que atenta contra el principio de legalidad tributaria receptado en la propia CP y en el CFP, debiendo ser prorrogada su vigencia antes del vencimiento del plazo por medio de una ley de la Legislatura provincial.

Por su parte, establece la prohibición del establecimiento de cargos adicionales por mantenimiento de red, respaldo eléctrico o cualquier otro concepto asociado a la instalación de equipos de generación distribuida que recaigan sobre el usuario-generador de energía eléctrica de origen renovable[46]. Tampoco podrán imponerse cargos impositivos, ni tasas adicionales, sean transitorias o permanentes, sobre la energía aportada al sistema o red.

Otro aspecto interesante es que establece que, a partir de la entrada en vigor de la Ley, todo proyecto de construcción de edificios públicos provinciales debe contemplar la utilización de algún sistema de generación distribuida proveniente de fuentes renovables, conforme al aprovecha-

46 Artículo 6 de la Ley 5375.

miento que pueda realizarse en la zona donde se ubique[47]. Respecto de los edificios públicos existentes, la Autoridad de Aplicación de manera gradual deberá evaluarlos a los fines de proponer e implementar sistemas de eficiencia energética, incluyendo capacidad de generación distribuida a partir de fuentes renovables.

A los fines de promover la generación distribuida de energía y dar a conocer los beneficios previstos en la ley, el PEP deberá diseñar e implementar campañas de difusión. En las mismas deberán participar y colaborar instituciones educativas de distintos niveles, la Universidad Nacional de Río Negro y la Universidad Nacional del Comahue junto a organismos públicos y privados que sean afines a la temática[48].

Entre sus disposiciones complementarias la Ley invita a los municipios de la provincia a adherir al régimen promocional provincial. Fija un plazo máximo de 90 días desde su entrada en vigencia para que el PEP dicte la reglamentación necesaria a los fines de garantizar las medidas de seguridad y continuidad del servicio público suministrado por el distribuidor de energía eléctrica. Y, por último, establece que las disposiciones de la ley entran en vigor a partir de la publicación en el Boletín Oficial.

3. Medidas tributarias ambientales provinciales

Recordemos que las medidas tributarias ambientales pueden ser empleadas como instrumentos de política y gestión ambiental. En tanto instrumentos de política y gestión ambiental permiten direccionar la conducta del administrado para conseguir objetivos de carácter ambiental[49]. Por medidas tributarias ambientales hacemos referencia a los tributos ambientales y a los beneficios fiscales. Los tributos ambientales, que comprenden la clasificación tripartita clásica, es decir impuestos, tasas y contribuciones especiales, "pueden definirse como aquellos gravámenes que, sin despojarse de su afán recaudatorio, tienen como principal finalidad el desaliento de conductas contaminantes"[50]. Los beneficios fiscales ambientales, por su

---

47 Artículo 10 de la Ley 5375.

48 Artículo 12 de la Ley 5375.

49 Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente (PNUMA), *Instrumentos Económicos y Política Fiscal,* (XIV Reunión del Foro de Ministros de Medio Ambiente de América Latina y el Caribe, Panamá, 2003): 1-20.

50 Salassa Boix, R., *Tributación y medio ambiente: una alternativa sustentable*, Editorial Jurídica Continental, San José de Costa Rica, 2018, p. 90.

parte, son aquellas ventajas tributarias que persiguen anular, aminorar o aplazar el pago de un gravamen a los fines de incentivar la realización de actividades favorables a la protección medio ambiental[51].

Con las aclaraciones anteriores, podemos afirmar que en el caso de la Provincia de Río Negro en su ordenamiento jurídico vigente no existe ningún tributo ambiental. Es decir que no se han empleado impuestos, tasas ni contribuciones especiales con miras a desincentivar o desalentar la generación de energía por medio de fuentes convencionales (hidrocarburos y combustibles fósiles). Por el contrario, fueron empleados una serie de beneficios fiscales para promover específicamente la generación de energía por medio de fuentes renovables receptados en las leyes 5139, 5291 y 5375.

3.1. Beneficios fiscales en la Ley 5291

Como se dijo anteriormente, la Ley provincial 5291 del año 2018 sobre "Generación de energía eléctrica a partir del aprovechamiento de fuentes renovables de energía" se complementa con las leyes provinciales de adhesión al Régimen Nacional de Fomento 4215 del año 2007 y 5139 del año 2016, en las cuales no se receptaban disposiciones tributarias provinciales específicas. La Ley 5291 viene a suplir tal circunstancia al instaurar el régimen fiscal aplicable a la generación de energía eléctrica por medio de fuentes renovables.

La primera aclaración que debemos hacer es que resulta aplicable a quienes producen energía destinada al Mercado Eléctrico Mayorista (MEM), a diferencia de la Ley 5375 de generación distribuida que promueve el autoconsumo del usuario-generador con la posibilidad de inyectar los excedentes a la red.

En todos los casos para la aplicación del régimen fiscal, los proyectos, contratos y/o actividades de generación de energía eléctrica con fuentes renovables deben estar radicados en el territorio de la Provincia.

---

51 Salassa Boix, R., "Fiscalidad ambiental: nociones preliminares", en *La protección ambiental a través del Derecho fiscal*, (Dir. Rodolfo Salassa Boix y Coords.: Patricia Alderete y Paloma García Córdoba), Advocatus y Ciencia, Derecho y Sociedad (UNC), Córdoba, 2015, pp. 21-45.

a.Estabilidad fiscal

Beneficio de estabilidad fiscal para las personas físicas y/o jurídicas que: resulten adjudicatarias de proyectos de generación de energía eléctrica con fuentes renovables mediante el programa RenovAr; o que celebren contratos de generación de energía eléctrica a partir de fuentes renovables bajo el Régimen del Mercado a Término de Energía Eléctrica de Fuentes Renovables y/o que participen en actividades industriales relacionadas con la generación de energía eléctrica a partir de fuentes renovables. El plazo de duración es por 20 años a contar desde la promulgación de la Ley. Por último, no se establecen las condiciones para hacerlo efectivo.

b. Exención sobre el Impuesto a los Ingresos Brutos

La actividad de generación de energía eléctrica a partir del aprovechamiento de fuentes renovables y toda actividad industrial relacionada con dicha generación se encuentra exenta del pago del impuesto a los ingresos brutos. No se establece el plazo de duración del beneficio, ni las condiciones para hacerlo efectivo. Al no explicitar el porcentaje de la alícuota a aplicar, consideramos que se trata de una exención total.

c. Exención sobre el Impuesto de Sellos

Los actos, contratos y operaciones directamente relacionados con la actividad de generación eléctrica a partir de fuentes renovables y toda actividad industrial relacionada con dicha generación se encuentra exenta del pago del impuesto de sellos. La Ley no determina cuáles son aquellas actividades industriales relacionadas a la generación de energía, ni el plazo de duración del beneficio. Tampoco se expresa el porcentaje de la alícuota a aplicar, por lo que se trata de una exención total.

Por último, resta mencionar que la Ley carece aún de reglamentación, y aunque el artículo 7 faculta a la Agencia de Recaudación Tributaria de la Provincia, a establecer las condiciones que deberán cumplimentarse para acceder a los beneficios, tales condiciones no han sido fijadas.

3.2. Beneficios fiscales en la Ley 5375

Dijimos ya que la Ley provincial 5375 del año 2019 manifiesta la adhesión, por parte de la Legislatura provincial, al Régimen Nacional de Fomento a la Generación Distribuida de Energía Renovable integrada a

la Red Eléctrica Pública instaurado por la Ley 27424. También recepta beneficios fiscales a los fines de promover en el territorio provincial la generación distribuida de energía eléctrica con fuentes renovables por parte de los usuarios, destinada al autoconsumo, y con la posibilidad de inyectar los excedentes a la red de distribución.

En cuanto a su vigencia establece que la Ley entrará en vigor a partir de su promulgación[52]. Además, le ordena al PEP reglamentarla dentro de los 90 días contados a partir de su promulgación, de manera de garantizar el dictado de las condiciones técnicas, administrativas y de seguridad necesarias para la generación distribuida en la Provincia. Sin embargo, todavía carece de reglamentación, aspecto que dificulta la promoción de la generación distribuida en los términos de la Ley.

a. Exención sobre el Impuesto a los Ingresos Brutos

Dicha exención es total y por el plazo de 5 años contados a partir de la aprobación de la Ley. El beneficio alcanza tres supuestos: a) los ingresos obtenidos por la actividad de inyección de energía eléctrica distribuida, generada a partir de fuentes renovables por parte de los usuarios-generadores; b) los ingresos obtenidos por el Fondo para la Generación Distribuida de Energías Renovables (FODIS), creado por la Ley nacional 27424; y c) los ingresos provenientes de las actividades de investigación, diseño, desarrollo, inversión en bienes de capital, producción, certificación y servicios de instalación para la generación distribuida de energía a partir de fuentes renovables que se encuentren adheridas al Régimen de Fomento para la Fabricación Nacional de Sistemas, Equipos e Insumos para Generación Distribuida.

b.Exención sobre el Impuesto de Sellos

En este caso, la exención también es total y por el plazo de 5 años contados a partir de la aprobación de la Ley. La exención recae sobre todos los actos, contratos y operaciones directamente relacionados con las actividades promovidas por la Ley nacional 27424.

---

52 La Ley fue promulgada el 10/06/2019 por medio del Decreto 691/19.

3.3. Limitación a la potestad tributaria provincial por la Ley 5139

Si bien en este caso no se trata de un beneficio fiscal, podemos decir que la adhesión sin reservas por parte de la Legislatura provincial a la Ley nacional 27191, torna aplicable en la Provincia de Río Negro el artículo 17 que opera como una limitación a la potestad tributaria provincial.

Recordemos que el artículo 17 establece que "el acceso y la utilización de las fuentes renovables de energía (…) no estarán gravados o alcanzados por ningún tipo de tributo específico, canon o regalías, sean nacionales, provinciales, municipales o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, hasta el 31 de diciembre de 2025".

Sin embargo, y tal como dijimos anteriormente, dicha limitación no implica una prohibición o limitación absoluta al ejercicio de la potestad tributaria provincial sobre dicha actividad, sino que alcanzaría solo a aquellos tributos (impuestos, tasas y contribuciones especiales) específicos, que graven "específicamente" el acceso y utilización de fuentes renovables de energía, de manera tal que, dicho acceso y utilización constituya en sí mismo algún aspecto o elemento esencial del hecho imponible o generador de la obligación tributaria. Por lo tanto, podrán recaer sobre la actividad otros gravámenes generales que respondan a títulos competenciales conservados por la Provincia.

4. Conclusiones

Resultando fundamental el aporte de cada jurisdicción provincial para el logro de los objetivos trazados en las Leyes nacionales 26190, 27191 y 27424, en el presente capítulo hemos abordado la política de fomento de energías renovables en la Provincia de Río Negro. El objetivo fue determinar, en primer lugar, si se emplean medidas tributarias ambientales para promover la generación y el uso de energía a partir de fuentes renovables y, en segundo lugar, si existe una coordinación, integración y coherencia entre el orden jurídico nacional y provincial.

Para dar cumplimiento a los objetivos planteados, analizamos el marco jurídico provincial aplicable a las energías renovables, tomando como punto de partida la CP y continuando con un recorrido cronológico por las normas y decretos vigentes que de algún modo regulan y promueven las energías renovables en la Provincia.

A partir del análisis y relevamiento efectuado identificamos 15 normas que de manera directa o indirecta regulan y promueven la generación y el uso de energías renovables en el territorio provincial. Del conjunto de normas vigentes, nueve fueron dictadas por la legislatura provincial y seis corresponden a iniciativas del PEP. La primera regulación data del año 1987 y aprueba un Convenio celebrado entre la Provincia de Río Negro y la entonces Secretaría de Energía del Estado Nacional a los fines de llevar adelante una serie de programas para propiciar el uso racional de la energía e incorporación de nuevas fuentes y tecnologías energéticas. Si bien no habla específicamente de energías renovables, la Ley se refiere a "fuentes alternativas de producción de energía".

En relación con nuestro primer objetivo podemos afirmar que de las 15 normas sólo tres leyes utilizan medidas tributarias ambientales como instrumento para promover la generación y el uso de energías renovables. Nos referimos específicamente a la Ley 5139 del año 2016, que adhiere a las previsiones de la Ley nacional 27191; la Ley 5291 del año 2018, sobre "Generación de energía eléctrica a partir del aprovechamiento de fuentes renovables de energía", y la Ley 5375 del año 2019, que adhiere al Régimen Nacional de Fomento a la Generación Distribuida de Energía Renovable integrada a la Red Eléctrica Pública.

En cuanto a las medidas tributarias empleadas, podemos afirmar que no existe en la Provincia ningún tributo (impuesto, tasa, contribución especial) ambiental que tenga como finalidad desalentar la generación de energía a través de fuentes convencionales (hidrocarburos y combustibles fósiles). Por el contrario, encontramos una serie de beneficios fiscales y una limitación a la potestad tributaria provincial que entra en juego a partir de la adhesión sin reservas a la Ley nacional 27191, que torna aplicable en la Provincia de Río Negro el artículo 17.

Sobre la limitación a la potestad tributaria provincial del artículo 17 de la Ley nacional 27191 afirmamos anteriormente que no implica una prohibición o limitación absoluta a la facultad impositiva provincial sobre la actividad de generación de energía eléctrica a través de fuentes renovables. Ello es así, ya que la norma alcanza solo a aquellos "tributos específicos" que graven particularmente el acceso y utilización de fuentes renovables de energía, de manera tal que, dicho acceso y utilización constituya en sí mismo algún aspecto o elemento esencial del hecho imponible o generador de la obligación tributaria.

Entre los beneficios fiscales hallamos los siguientes:

a. Estabilidad fiscal por el plazo de 20 años para para las personas físicas y/o jurídicas que: resulten adjudicatarias de proyectos de generación de energía eléctrica con fuentes renovables mediante el programa RenovAr; que celebren contratos de generación de energía eléctrica a partir de fuentes renovables bajo el Régimen del Mercado a Término de Energía Eléctrica de Fuentes Renovables y/o que participen en actividades industriales relacionadas con la generación de energía eléctrica a partir de fuentes renovables. Regulado en la Ley 5291.
b. Exención sobre el impuesto a los ingresos brutos. Este beneficio fiscal es empleado tanto en la Ley 5291 sobre Generación de Energía Eléctrica a partir del aprovechamiento de fuentes renovables como en la Ley 5375 sobre Generación Distribuida de Energía Renovable integrada a la Red Eléctrica Pública. En el primer caso, los beneficiarios son quienes producen energía eléctrica de origen renovable destinada al MEM, y en el segundo caso, los usuarios-generadores de energía eléctrica de origen renovable destinada al autoconsumo, con posibilidad de inyección de los excedentes.
c. Exención sobre el impuesto de sellos que recae sobre todos los actos, contratos y operaciones directamente relacionados con la actividad de generación de energía eléctrica a partir de fuentes renovables (Ley 5291) y con las actividades de generación distribuida de energía eléctrica (Ley 5375).

En relación con los tributos provinciales sujetos a beneficios fiscales, advertimos que ninguna de las leyes antes mencionadas contempla al Impuesto Inmobiliario, a diferencia de lo que acontece en otras jurisdicciones provinciales que específicamente eximen del pago de dicho gravamen a aquellos inmuebles afectados a la generación de energía eléctrica a partir del aprovechamiento de fuentes renovables.

Finalmente, y en relación con nuestro segundo objetivo planteado al iniciar el capítulo, vemos que existe una cierta coordinación y coherencia en materia de energías renovables entre el orden jurídico nacional y provincial. En este sentido, la Provincia de Río Negro en la formulación de su política energética se alineó a los objetivos trazados a nivel nacional, aspecto que se ve reflejado no sólo en la adhesión provincial a los diferentes regímenes nacionales de fomento, sino también en el dictado y la adopción de medidas provinciales de diversa índole tendientes a fomentar las energías renovables.

En definitiva, lo expuesto a lo largo del capítulo nos permite comprender por qué la Provincia de Río Negro se posiciona entre las primeras del ranking en el Índice Provincial de Atractivo Renovable (IPAR) que mide el grado de desarrollo de las energías renovables en las diferentes jurisdicciones del país y el potencial atractivo para futuras inversiones. Sin embargo, aún queda mucho por recorrer para la lograr la diversificación de la matriz energética nacional y una verdadera transición energética, por lo que resulta imperioso que cada nivel de gobierno de manera coordinada y coherente continúe avanzando en los diferentes aspectos sociales, jurídicos, institucionales y políticos necesarios para alcanzar la sustentabilidad energética del país.

TRIBUTACIÓN AMBIENTAL Y ENERGÍAS RENOVABLES EN LA PROVINCIA DE SALTA

María de los Ángeles Morales[1]

Resumen: Considerando la antigüedad de sus normas en la materia, nos encontramos ante una provincia pionera a la hora de regular las energías renovables que hoy en día está promoviendo la generación y el uso de las energías renovables, aunque lo está llevando exclusivamente adelante a través de beneficios fiscales. De continuar con las políticas actuales se seguirá incrementando el porcentaje de energías renovables que se generan en la Provincia con la consecuente mejora del medio ambiente, aunque sería positivo acompañar dichas políticas con el dictado de un tributo ambiental que desaliente las energías no renovables.

Abstract: *Considering the antiquity of its regulations in the matter, we are facing a pioneer province when it comes to regulating renewable energies that is currently promoting the generation and use of renewable energies, although is carry out exclusively through tax benefits. If the current policies continue, the percentage of renewable energies generated in the Province will continue to increase with the consequent improvement of the environment, although it would be positive to accompany these policies with the issuance of an environmental tax that discourages non-renewable energies.*

1. Introducción

La Provincia de Salta fue fundada el 16 de abril de 1582 por Hernando de Lerma quien, enviado por el Virrey Toledo, logró constituir la que sería la Ciudad de San Felipe del Valle de Lerma. El nombre de la ciudad derivó, con el paso del tiempo, en Salta, cuyo origen proviene de una comunidad

[1] Abogada por la Universidad Nacional de Córdoba, Argentina (UNC). Email: angeless morales@gmail.com

aborigen que habitó el territorio de la actual capital, la que dio el nombre a la ciudad y luego a la provincia.

Al igual que las demás provincias argentinas, se trata de una provincia autónoma en el sentido que conservan todo el poder no delegado expresamente a éste en la Constitución Nacional (CN)[2]. Gracias al sistema federal cada provincia elige su gobernador, sus legisladores y demás funcionarios provinciales[3], sin intervención del Gobierno federal[4]. La Provincia de Salta se divide en veintitrés departamentos, compuestos de 58 municipios en total. La capital de la Provincia es la ciudad de Salta.

La Constitución Provincial (CP) fue sancionada en el año 1855 y al año siguiente se inauguró la primera legislatura de la Provincia. Unos años más tarde, en virtud de una reforma constitucional en 1875, se adoptó el sistema bicameral. Otras reformas constitucionales se sucedieron también en los años 1883, 1888, 1906, 1929 y 1949. Hasta que el 2 de junio de 1986 se sancionó la CP que hoy rige la provincia, luego de la reforma parcial del mes de abril de 1998[5] y agosto de 2003[6].

Desde el punto de vista político, la Provincia de Salta se encuentra gobernada desde el año 2007 por Juan Manuel Urtubey quien, en virtud de la normativa constitucional vigente, no pudo presentarse como candidato a una nueva reelección en el año 2019.

Desde el punto de vista geográfico, Salta tiene la forma de una herradura, y en su extenso territorio hay gran diversidad de relieves, climas, flora y fauna. Limita con tres países (Chile, Bolivia y Paraguay) y con seis provincias argentinas (Jujuy, Formosa, Chaco, Santiago del Estero, Tucumán y Catamarca). Sus límites territoriales hace tiempo que están configurados de manera pacífica, salvo por algunas disputas limítrofes que aún mantiene

---

2 Artículo 121 de la CN.

3 Desde el año 2013, el 100% del padrón de la Provincia vota con el Sistema de Boleta Única Electrónica.

4 Artículo 122 de la CN

5 Con la Ley 6955.

6 Con la Ley 7232. Con ella se reformó el artículo 140, en el cuarto párrafo, donde estableció la posibilidad de reelección del gobernador y vicegobernador por tres periodos seguidos.

con las provincias de Catamarca[7] y Jujuy[8]. La Provincia de Salta forma parte del Noroeste Argentino (NOA).

Desde el punto de vista demográfico, según el último censo oficial de octubre del año 2010, su población asciende a 1.214.441 de habitantes, de los cuales 1.057.951 pertenecen a población urbana y 156.490 a la población rural. Podemos entonces concluir que la población se encuentra desigualmente distribuida y que se observa una fuerte concentración de la población en la capital provincial.

Localizada en una zona tropical, la Provincia posee clima cálido, aunque con marcadas variaciones en sus distintas regiones en función de la disparidad de su relieve. La orientación de los cordones montañosos que encontramos en su territorio influye en la distribución de las precipitaciones. Se observan, asimismo, climas y paisajes contrastados principalmente según la altitud. En la región occidental (la más elevada) predomina un clima árido y frío, con bruscas variaciones térmicas entre el día y la noche (incluso si se pasa de un lugar impactado por la luz del sol un lugar bajo sombra). En la zona de los valles latitudinales, los vientos húmedos del Océano Atlántico señalan una transición hacia el clima tropical húmedo. En la región Este predomina el clima semiárido con estación seca, con un promedio anual de lluvias del orden de los 500 mm y temperaturas medias del orden de los 20°C, habiéndose registrado temperaturas hasta de 47ºC en verano y de -5°C en invierno, marcada amplitud térmica propia de los territorios continentales[9].

---

7 La Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN) ha intervenido en dos disputas en el área, fallando en favor de salvaguardar los derechos de ocupación histórica de Salta, en 1985 por la posesión de la mina de boratos Tinkulayu, en el Salar de Diablillos y en 1987 por el Salar del Hombre Muerto ubicados en la línea provisoria. La Provincia de Salta pretende trazar una línea limítrofe 9 km al sur de la actual línea provisoria. A mediados de 2007 surgió una nueva disputa en la zona cuando dos empresas mineras fueron autorizadas, una por cada provincia, a operar en el área del Salar de Diablillos superponiéndose sobre el mismo yacimiento de oro, plata, zinc y otros minerales en la mina de Cerro Bayo que Catamarca considera que se encuentra en su territorio a 10 km de la frontera. En marzo de 2008 Catamarca presentó una nueva medida cautelar ante la Corte de Justicia de la Nación6 y poco después instaló dos destacamentos policiales en la zona en conflicto. En 2009 la Corte suprema se ha declarado incompetente en la cuestión de fondo, delegando el asunto al Congreso de la Nación.

8 En el año 1960 el Congreso de la Nación sancionó la Ley 15290, sobre los limites interprovinciales: creación de una comisión bicameral para que dictamine sobre conflicto de límites existente entre las provincias de Salta y Jujuy.

9 http://www.portaldesalta.gov.ar/clima (Consultado el día 23/10/19).

El objetivo del presente capitulo es determinar y valorar la normativa de la Provincia de Salta para promover la generación y el uso de las energías renovables a través de la Tributación Ambiental. A estos fines, el capítulo se divide en tres partes que dan paso a la conclusión final. Por un lado, se resumirá la principal normativa vigente sobre la generación y el uso de las energías renovables y, por el otro, se analizarán las medidas tributarias que directa e indirectamente pueden fomentar dichas energías en desmedro de las energías no renovables.

2. Regulación de las energías renovables

2.1. Constitución de la Provincia de Salta

La CN establece que corresponde a las provincias el dominio originario de los recursos naturales existentes en su territorio[10]. De esta manera, la Provincia de Salta se ha provisto de un ordenamiento jurídico en el que sobresale la protección ambiental en el marco del referido dominio. De hecho, en su constitución encontramos varios artículos relacionados a la temática ambiental, comenzando por su preámbulo donde se advierte que los representantes del pueblo de la provincia de Salta exaltarán y garantizarán la protección del medioambiente y los recursos naturales[11].

La CP habla expresamente de la protección del medioambiente a la vez que establece que todos tienen el deber de conservarlo y el derecho a disfrutarlo. Ésta determina, además, como una carga en manos de los poderes públicos, la prevención de la contaminación ambiental y la sanción de las conductas que vayan en su desmedro, todo esto en procura de mejorar la calidad de vida de los habitantes de la Provincia[12].

En el plexo normativo en cuestión se establece también que los poderes públicos van a estimular la investigación, el desarrollo y aprovechamiento de fuentes de energía no convencionales[13], abriendo la puerta a que el poder

---

10 Artículo 124 de la CN.

11 "Nos, los representantes del pueblo de la Provincia de Salta, reunidos en Convención Constituyente, con el fin de exaltar y garantizar la vida, la libertad, la igualdad, la justicia y los demás derechos humanos; ratificar los inalterables valores de la solidaridad, la paz y la cultura nacional; proteger la familia, la salud, el medio ambiente y los recursos naturales…" (Preámbulo, CP).

12 Artículo 30 de la CP.

13 Artículo 85 de la CP.

legislativo a través de la sanción de leyes y el poder ejecutivo a través de decretos, puedan tomar medidas, ya sean tributarias o no, que favorezcan la utilización de energías renovables en todo el ámbito de la Provincia.

Asimismo, los municipios gozan de autonomía política, económica, financiera y administrativa[14] y les compete a ellos, entre otras facultades, la protección y promoción del medio ambiente[15]. En efecto, los municipios también deben cooperar con la Provincia o la Nación en todo lo relativo a la preservación del medio ambiente y los recursos naturales.

Si bien no existe en la CP ninguna medida tributaria ambiental expresa, cuando la CP establece que debe realizarse un aprovechamiento de las fuentes de energías limpias, entendemos que brinda un fuerte respaldo para que el poder legislativo provincial y municipal dicte normas que promuevan la utilización de energías renovables.

2.2. Ley 3548 de 1960 (Producción de energía hidroeléctrica)

Se trata de la primera ley provincial salteña que hace mención al aprovechamiento de una fuente de energía renovable. En efecto, ella dispuso que la Administración General de Aguas de Salta llamara a una licitación pública dentro de los 60 días de promulgada esta ley y el ganador debía construir las obras necesarias para el aprovechamiento integral del río Mojotoro. Ello implicaba el riego permanente de ampliación de 20.000 hectáreas en el departamento de General Güemes y la producción de energía hidroeléctrica[16]. La ley especifica que el adjudicatario de la licitación deberá construir, entre otras obras, una planta generadora hidroeléctrica al pie de la cuesta de El Cuarteadero de 6.000KW de potencia media, aproximadamente.

La ley también establece que la Administración General de Aguas de Salta tiene a su cargo el control del proyecto y construcción de las referidas obras, como así también la administración y distribución del riego y la venta de energía hidroeléctrica a las municipalidades o sociedades cooperativas de consumo, para su distribución y venta a los usuarios por cuenta de aquéllas.

---

14 Artículo 170 de la CP.

15 Artículo 176 de la CP.

16 Artículo 1 de la Ley 3548

Esto último es muy importante, ya que pone a disposición de las municipalidades y cooperativas la posibilidad de abastecerse con energías de fuentes limpias, disminuyendo así el consumo de energía eléctrica tradicional (que tiene como materia prima los combustibles fósiles, es decir, un recurso no renovable) y con ello los residuos tóxicos que se generan e impactan gravemente en nuestro ecosistema.

2.3. Ley 5690 de 1980 (Energía geotérmica)

Con esta Ley se aprueba el Convenio celebrado en el año 1980, entre la Provincia de Salta y la Secretaría de Estado de Energía, donde se acuerda iniciar un estudio de prospección geotérmica en la Zona denominada PUNA, con el objeto de investigar una nueva fuente de energía susceptible de sustituir a las tradicionales, de acuerdo con los objetivos de la política energética nacional y los lineamientos para el desarrollo de la Energía Geotérmica aprobados por el Decreto nacional 3408/79[17]. Se entiende por energía geotérmica a aquella que, aprovechando el calor que se puede extraer de la corteza terrestre, se transforma en energía eléctrica o calor para uso humano o procesos industriales o agrícolas[18].

Ese mismo año se incorpora al Convenio la Provincia de Catamarca y las partes (Provincia de Salta, Provincia de Catamarca y Secretaria de Estado de Energía) resuelven ampliar la zona de estudio definida en el convenio, anexando la zona Cerro Galán-Antofalla.

Esta ley refleja el interés de la Provincia de Salta por el desarrollo y la investigación de energías de fuentes limpias, aunque no encontramos en su texto ninguna medida tributaria ambiental.

2.4. Ley 6663 de 1992 (Adhesión a la Ley Nacional 23966)

Mediante esta Ley, la Provincia de Salta adhiere a la ley nacional que regula los Impuestos sobre los Combustibles Líquidos y Gas Natural y se ordena la modificación del Código Fiscal de la Provincia.

El texto de la Ley 23966 de 2006, modificada por Ley 27430 en el año 2017, establece un impuesto sobre la transferencia a título oneroso o

---

17 Artículo1 de la Ley 5690.

18 http://www.energia.gov.ar (consultado el 23/10/19)

gratuito de combustibles líquidos de origen nacional o importado en todo el territorio de la Nación[19]. En el biodiesel y bioetanol combustible, el impuesto estará totalmente satisfecho con el pago del gravamen sobre el componente gas oil u otro componente gravado. Los biocombustibles en su estado puro no resultan alcanzados. Asimismo, se establece un beneficio fiscal (exención) para los biocombustibles. Estamos aquí ante una exención de carácter objetivo, ya que la circunstancia "neutralizante" de los efectos del hecho imponible está directamente relacionada a los bienes que constituyen la materia imponible[20].

2.5. Ley 6876 de 1996 (Pacto Federal Ambiental)

En el año 1993 se suscribió en la Ciudad de Buenos Aires el Pacto Federal Ambiental entre el señor Presidente de la Nación, Carlos Saúl Menem, y los Gobernadores de todas las provincias que conforman la República Argentina. La Provincia de Salta lo aprobó en el año 1996 en todas sus partes mediante la Ley analizada.

En su texto, se habla expresamente de la preservación, conservación, el mejoramiento y la recuperación del ambiente y de la toma de conciencia de que el desarrollo económico no puede estar desligado de la protección ambiental. Además, se acuerda promover políticas de desarrollo ambientalmente adecuadas en todo el territorio nacional, teniendo como referencia los postulados del "Programa 21" aprobado en la Conferencia de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente y Desarrollo (Declaración de Rio), y alentar a nivel provincial la unificación y/o coordinación de todos los organismos que se relacionen con la temática ambiental.

En materia de desarrollo de una conciencia ambiental, los Estados signatarios se comprometen a impulsar y adoptar políticas de educación, investigación científico-tecnológica, capacitación, formación y participación comunitaria que conduzcan a la protección y preservación del ambiente. Asimismo, se crea el Consejo Federal de Medio Ambiente (COFEMA) y se lo reconoce como ámbito propicio para la coordinación de la política ambiental en la República Argentina.

---

19 Artículo 1 de la Ley 23966.

20 Villegas, H., *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Ediciones de Palma, Buenos Aires, 2001, p 283.

En su texto no se encuentra ninguna medida tributaria ambiental expresa, pero empezamos a vislumbrar una fuerte concientización a nivel nacional de la importancia que tiene la protección del medio ambiente.

2.6. Ley 7017 de 1998 (Código de Aguas de la Provincia de Salta)

Mediante esta Ley se aprueba el Código de Aguas, el cual dispone la creación del Consejo Asesor Provincial del Agua para asesorar y aconsejar a la Autoridad de Aplicación (Poder Ejecutivo), el cual deberá estar integrado por los usuarios del agua pública[21].

El Estado provincial procurará el uso múltiple de las aguas coordinándolo y armonizándolo con el de los demás recursos naturales, teniendo en cuenta la demanda actual, y el impacto ambiental. El agua es un recurso que está dotado de valor económico y que deberá ser utilizado en forma racional e integral para lograr el desarrollo sustentable[22]. Al reconocer la posibilidad del uso múltiple de las aguas, el Poder Ejecutivo abre la puerta a la utilización de ellas como fuente de energía.

El Código de Aguas habla puntualmente de la energía hidráulica y establece que se otorgarán concesiones para el aprovechamiento de la energía hidráulica, previa presentación de la documentación que requiera la reglamentación y el estudio de impacto ambiental[23]. El Decreto reglamentario 2299/03 establece que para otorgar la concesión, el interesado deberá adjuntar a su petición el proyecto energético al que se destinará el uso de las aguas públicas, con indicación precisa de cómo se realizará el aprovechamiento y un estime correspondiente[24]. El Código no se refiere a ninguna medida tributaria de carácter ambiental.

2.7. Ley 7096 del 2000 (Acta Ambiental del NOA)

La Ley 7096 aprobó el Acta Ambiental del NOA, que fue firmada por los gobernadores de las provincias de Salta, Catamarca, Tucumán, Jujuy y Santiago del Estero. Esta acta constituye una autocrítica de las deficiencias

---

21 Artículo 6 de la Ley 7017.

22 Artículo 8 de la Ley 7017.

23 Artículo 91 de la Ley 7017.

24 Artículo 91 del Decreto Reglamentario 2299/2003.

en los distintos temas ambientales y plantea como objetivo lograr dictar un Plan de Gestión Ambiental Regional que implique, entre otras cuestiones, el uso sostenible de los recursos renovables y la utilización no dispendiosa de los recursos no renovables, para privilegiar en todo momento la utilización de las energías renovables.

El Acta Ambiental del NOA no tiene ninguna medida tributaria de carácter ambiental, pero manifiesta en varias oportunidades el interés de las provincias firmantes por empezar a utilizar energías de fuentes limpias.

2.8. Ley 7619 de 2010 (Energía eléctrica de origen eólico y solar)

En el marco de la Ley nacional 25019 de 1998, se declara de interés provincial la generación de energía eléctrica de origen eólico y solar en el territorio de la Provincia. Son beneficiarios del régimen establecido por esta Ley, las personas físicas o jurídicas radicadas en la Provincia, o las que en el futuro se establezcan en ella, que se dediquen a la actividad de generación de energía eléctrica de origen eólico y solar. La Ley establece que las personas físicas o jurídicas que se dediquen a dichas actividades deberán implementar una efectiva, sistemática y continua campaña de difusión en la Provincia de Salta de los beneficios ambientales de la utilización de energía eléctrica de origen eólico y solar[25].

Los beneficiarios de esta Ley gozan de una serie de exenciones que veremos con detalle en el punto 3 del presente capítulo.

La Autoridad de Aplicación será el Ministerio de Desarrollo Económico, y el determinará el porcentaje de las exenciones y los plazos de vigencia de las exenciones para cada proyecto, no pudiendo exceder, en ningún caso, el término de quince años. Se invita a los Municipios a disponer las exenciones y beneficios propios de su jurisdicción en cumplimiento de la presente Ley y la Ley nacional 25019.

2.9. Ley 7675 de 2011 (Adhesión a la Ley nacional 26093)

La Ley Nacional 26093 de 2006 crea un Régimen de Promoción para la Producción y Uso Sustentables de Biocombustibles en el terri-

---

25 Artículo 3 de la Ley 7619.

torio de la Nación Argentina. En ella se define a los como biocombustibles como el bioetanol, biodiesel y biogás, siempre que se produzcan a partir de materias primas de origen agropecuario, agroindustrial o desechos orgánicos y que cumplan los requisitos de calidad que establezca la Autoridad de Aplicación[26]. También se establecen beneficios promocionales en impuestos nacionales[27].

La Ley provincial 7675 adhiere a la ley nacional 26093[28] y declara de interés provincial a la investigación científica, la producción agropecuaria de materias primas utilizadas en la elaboración de biocombustibles, el acondicionamiento, la industrialización, depósito, distribución y el consumo de estos combustibles alternativos[29].

Asimismo, la Ley 7675 establece que la Autoridad de Aplicación de la presente Ley en el territorio de la Provincia será determinada por el Poder Ejecutivo, y ella determinará el porcentaje de las exenciones[30] que se creen para los impuestos provinciales. Recordemos el principio de legalidad tributaria, conocido bajo la máxima "*Nullum tributum sine lege*", determina que no puede haber tributo sin ley. La ley, emanada del órgano legislativo, es la que debe definir todos los distintos aspec-

---

26 Articulo 5 de la Ley 26093.

27 Los sujetos que cumplan las condiciones establecidas en la normativa gozan de los siguientes beneficios promocionales: 1. En lo referente al Impuesto al Valor Agregado y al Impuesto a las Ganancias, será de aplicación el tratamiento dispensado por la Ley 25924 y sus normas reglamentarias, a la adquisición de bienes de capital o la realización de obras de infraestructura correspondientes al proyecto respectivo, por el tiempo de vigencia del presente régimen. 2. Los bienes afectados a los proyectos aprobados por la autoridad de aplicación, no integrarán la base de imposición del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta establecido por la Ley 25063, o el que en el futuro lo complemente, modifique o sustituya, a partir de la fecha de aprobación del proyecto respectivo y hasta el tercer ejercicio cerrado, inclusive, con posterioridad a la fecha de puesta en marcha. 3. El biodiesel y el bioetanol producidos por los sujetos titulares de los proyectos aprobados por la autoridad de aplicación, para satisfacer las cantidades previstas en los artículos 7, 8 y 12 de la presente Ley, no estarán alcanzados por la tasa de Infraestructura Hídrica establecida por el Decreto 1381/01, por el Impuesto sobre los Combustibles Líquidos y el Gas Natural establecido en el Capítulo I, Título III de la Ley 23966, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, por el impuesto denominado "Sobre la transferencia a título oneroso o gratuito, o sobre la importación de gasoil", establecido en la Ley 26028, así como tampoco por los tributos que en el futuro puedan sustituir o complementar a los mismos (art. 5, Ley 26093).

28 Artículo 1 de la Ley 7675.

29 Artículo 2 de la Ley 7675.

30 Artículo 3 de la Ley 7675.

tos del hecho imponible (objetivo, subjetivo, cuantitativo, temporal y espacial). Por lo tanto, creemos que no es acertado permitir que el Poder Ejecutivo regule a través de un decreto la faz cuantitativa de una exención. La potestad tributaria es indelegable.

2.10. Ley 7676 de 2011 (Materias primas para biocombustibles)

Esta norma crea el Régimen de promoción para la producción de tártago, jatropha, colza y moringa destinados a la fabricación de biocombustibles, en el marco de la Ley Nacional 26093 de 2006. Dicho Régimen tiene una vigencia de quince años a partir de su aprobación. El Régimen de promoción crea una serie de beneficios fiscales adicionales a los que creó la Ley 7675, los mismos serán tratados en el punto 3 del presente capítulo.

2.11. Ley 7823 de 2014 (Régimen de fomento para las energías renovables)

En esta normativa se declara de interés provincial la investigación, el desarrollo, la generación y el uso sustentable de energías eléctricas no convencionales a partir de la utilización de las fuentes renovables en todo el territorio provincial. Asimismo, se instituye un Régimen de Promoción del aprovechamiento, la producción, investigación, el desarrollo, procesamiento y uso sustentable de las energías renovables, los biocombustibles y otras fuentes de energía limpia que fomenten el ahorro y la eficiencia energética. También se define a los servicios que se pueden prestar a través de las energías renovables[31].

---

[31] "Se consideran servicios prestados en base a energías renovables, aquellos que se presten utilizando: a) Energía solar fotovoltaica: la que mediante tecnología adecuada transforma la energía lumínica del sol en energía eléctrica. b) Energía solar pasiva: la que permite el aprovechamiento de las cualidades lumínicas y calóricas del sol para ser aprovechadas en el hábitat humano. c) Energía solar térmica: la que se produce aprovechando la energía calórica del sol para calentamiento de fluidos en forma directa o indirecta. d) Energía eólica de alta potencia: la que permite aprovechar la energía del viento en grandes magnitudes para generar electricidad. e) Energía eólica de baja potencia: la que permite aprovechar la energía del viento en pequeña escala, desde lo individual a lo colectivo, para generar electricidad. f) Energía de la biomasa: la producida a partir de residuos vegetales, forestales o cultivos especiales a tal fin, cuidando de que en el proceso de conversión energética se conserven los parámetros de protección medioambiental para generar electricidad o calor. g) Energía del biogás: la que surge como producto del tratamiento anaeróbico de residuos sólidos o líquidos orgánicos de

Su objeto radica en favorecer la realización de inversiones en emprendimientos de producción de energía eléctrica y la promoción de distintas actividades relacionadas con las Energías Renovables, con el fin de lograr el desarrollo sustentable de las mismas en la provincia, estimulando inversión de los particulares en este proceso y fomentando de manera equilibrada y progresiva la instalación de nuevas tecnologías en su territorio.

La Ley invita a los Municipios en los que se desarrollen emprendimientos comprendidos en ella, a eximir del pago de tasas a las instalaciones vinculadas a la generación y producción de energía, o calor a través de las fuentes renovables[32].

La Autoridad de Aplicación será el Ministerio de Ambiente y Producción Sustentable, a través de la Secretaría de Energía o el organismo que en el futuro lo reemplace[33].

2.12. Ley 7824 de 2014 (Balance neto)

El objetivo de esta Ley es permitir que cualquier persona interesada en generar electricidad con energía renovable pueda instalar equipos en su hogar o establecimiento para producirla, y así compensar los kilovatios consumidos con la energía generada[34].

Los beneficiarios serán los usuarios de energía eléctrica que instalen en su red interior un equipamiento de generación eléctrica de origen renovable, conforme los alcances que establezca el reglamento de la autoridad de aplicación que será el Ente Regulador de los Servicios Públicos (ENRESP)[35]. Los usuarios que dispongan de equipamiento de generación de energía eléctrica por medios renovables no convencionales o de instalaciones de cogeneración eficiente, podrán inyectar la energía que de esta forma generen, a la red de distribución a través de las respectivas interconexiones que deberán sujetarse a las condiciones técnicas aplicables.

---

origen animal, industrial, rural, de servicios y domésticos para generar electricidad o calor. h) Energía geotérmica: la que permite aprovechar el potencial térmico interior de la tierra para generar electricidad o calor. i) Energía hidráulica: la que surge del aprovechamiento del potencial de los cursos de agua para generar electricidad" (art. 4, Ley 7823).

32 Artículo 22 de la Ley 7823.

33 Artículo 6 de la Ley 7823.

34 Artículo 1 de la Ley 7824.

35 Reglamento 448/17 del ENRESP. Boletín Oficial N°20013.

Los usuarios que deseen acceder deberán realizar una solicitud de factibilidad técnica ante la Distribuidora de Energía, la cual se expedirá en el plazo de quince días. Si el resultado es favorable, tendrán que firmar un compromiso y realizar las obras necesarias en un plazo de seis meses. Los gastos necesarios para la adquisición de equipos para la producción de energía renovable estarán a exclusivo cargo de los usuarios[36].

Durante los primeros dos años, el usuario abonará el total de lo consumido en concepto de energía eléctrica según la categoría tarifaria que le corresponda. A su vez, la Distribuidora abonara al Usuario generador el total de la energía producida. Es decir, durante los primeros dos años no habrá compensación de energía. Y a partir del tercer año, mensualmente se efectuaran las compensaciones de energía, y el saldo (balance neto) será facturado a la tarifa que corresponda[37].

El cupo máximo de generación de energía bajo la modalidad Balance Neto será de 4MW en toda la Provincia (hasta 2017 el tope era de 2MW). Este cupo puede ser anualmente modificado por la Secretaria de Energía y el ENRESP. En este punto podemos ver que la Provincia decidió duplicar el tope, haciendo evidente el interés por lograr obtener la mayor cantidad posible de energía proveniente de fuente limpia[38].

Esta ley no contiene ninguna medida tributaria ambiental, pero establece un claro beneficio económico para los usuarios que decidan instalar un equipo para la producción de energía renovable. Con este fin, la Provincia lanzó una serie de medidas que facilitaron el acceso a estos equipos, lográndose la primera conexión a la red provincial el día 28 de junio de 2016. Se trata de una de las leyes provinciales más importantes e innovadoras en la materia, y no deja dudas respecto al compromiso que tiene la Provincial en la generación de energías limpias.

A nivel nacional rige la Ley 27424 de Generación Distribuida desde el año 2017, pero la Provincia de Salta no adhirió a su contenido. Probablemente, por ya tener una ley similar previa.

---

36 Articulo 8 Reglamento 448/17 del ENRESP.

37 Articulo 9 Reglamento 448/17 del ENRESP.

38 Articulo 12 Reglamento 448/17 del ENRESP.

2.13. Ley 7948 de 2016 (Adhesión a Ley Nacional 27191)

La Ley nacional 27191 establece como objetivo lograr el aumento de las fuentes de energías renovables hasta alcanzar el 8% del consumo de energía eléctrica nacional, al 31 de diciembre de 2017. Y ésta también define como objetivo de la segunda etapa lograr el aumento de las fuentes renovables de energía hasta alcanzar el veinte por ciento del consumo de energía eléctrica nacional, al 31 de diciembre de 2025. Para lograr estos fines se crea el Programa RenovAr (Programa de abastecimiento de energía eléctrica a partir de fuentes renovables)[39]. Nos brinda la ley nacional una definición de cuáles son las fuentes de Energía Renovable[40].

Esta norma establece una serie de beneficios promocionales en impuestos nacionales (IVA, Impuesto a las Ganancias, Impuesto a la ganancia Mínima Presunta), para aquellos que realicen emprendimientos de producción de energía eléctrica a partir de fuentes renovables de energía. También establece esta ley que la utilización de las fuentes renovables de energía no estará gravadas o alcanzadas por ningún tipo de tributo específico, canon o regalías, sean nacionales, provinciales, municipales o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, hasta el 31 de diciembre de 2025. Pero nada impide la percepción de canon o contraprestación equivalente por el uso de tierras fiscales en las que se instalen los emprendimientos.[41].

La Ley 7948 convalida el contenido del Decreto de Necesidad y Urgencia 1271/16, que reconoce a la Secretaría de Energía como Autoridad de Aplicación de la Ley Provincial 7823 y declara que, a efectos de continuar con el desarrollo sustentable de las energías renovables en todo el territorio provincial, como así también para contribuir al cumplimiento de los objetivos trazados por el Gobierno Nacional, se considera necesario y urgente que la Provincia de Salta ingrese al Programa RenovAr, y así verse beneficiada de las pertinentes licitaciones nacionales e internacionales destinadas a la realización de las obras de producción de energía a partir de fuentes limpias.

---

39 Decreto Reglamentario 531/2016

40 Las fuentes Renovables de Energía 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. 2, Ley 27191).

41 Artículo 17 de la Ley 27191.

2.14. Decreto 1000 de 2017 (Plan sol en casa)

El Decreto 1000/17 reconoce como antecedente a la Ley 7823 (Régimen de Fomento para las Energías Renovables) y aprueba el Plan sol en casa, cuyo objetivo es fomentar y propiciar el uso de termo tanques y calefones solares, a fin de lograr la disminución del consumo de combustibles fósiles, generando energía térmica sustentable con la consecuente disminución de gases de efecto invernadero.

Se propende además a fomentar la radicación de comercios e industrias vinculadas a la provisión de equipamientos renovables, así como también la capacitación de técnicos a fin de promover el desarrollo de mano de obra local calificada.

También se dispone que la Secretaria de Energía otorgará un microcrédito para la adquisición e instalación de los equipos solares, o bien la entrega directa e instalación del mismo, ambos esquemas con líneas de financiamiento de hasta cuarenta y ocho cuotas que se cobrarían en la factura de luz. Luego, el Decreto provincial establece una medida de derecho financiero: asigna dos millones de pesos provenientes del Fondo Provincial de Inversiones para financiar el gasto que demande el otorgamiento de los microcréditos. El Derecho Financiero regula la actividad financiera del Estado y se distingue, de todas las otras que ejecuta el Estado, en que no constituye un fin en sí misma, o sea que no atiende directamente a la satisfacción de una necesidad de la colectividad, sino que cumple una función instrumental porque su normal desenvolvimiento es condición indispensable para el desarrollo de las otras actividades[42]. Recordemos que el Derecho Tributario es la rama del Derecho Financiero que estudia los ingresos del Estado.

Si bien no posee medidas tributarias ambientales específicas, se insta a los municipios de la provincia a que, en razón de la finalidad social del proyecto, otorguen exenciones de tasas y gravámenes a favor de los beneficiarios del Plan Sol En Casa.

---

42 Villegas, *op. cit.*, p. 10.

2.15. Ley 8086 de 2018 (Sistema único de promoción de las inversiones privadas)

Se crea el Sistema Único de las Inversiones Privadas de la Provincia de Salta, cuyo objetivo es alentar la participación del sector privado, expandiendo la capacidad de producción de bienes y servicios y/o su modernización y el desarrollo de sectores cuya expansión resulte de interés provincial impulsar. El Sistema está compuesto por distintos regímenes. Uno de ellos es la Generación de Energías Renovables, y tiene por objetivo fomentar la realización de inversiones en emprendimientos de producción de energía a partir del uso de fuentes renovables todo el territorio provincia salteña.

En el Decreto Reglamentario 694/18 dispone que el presente régimen sólo es aplicable a proyectos destinados a la generación, el desarrollo, la investigación y el uso sustentable de energías renovables y biocombustibles. Es de aplicación complementaria o supletoria la Ley 7823.

Se faculta al Poder Ejecutivo a conceder ciertos beneficios de carácter fiscal a los beneficiarios del régimen[43] y se invita a los municipios a suscribir convenios con la Provincia para incluir tributos municipales en los beneficios impositivos que se concedan a los beneficiarios que se radiquen en sus territorios. Se trata de una sugerencia de la Provincia para crear medidas tributarias ambientales a nivel municipal[44].

2.16. Decreto 256 de 2019

Este Decreto hace una revisión legislativa del tema de las energías renovables en la Provincia. De conformidad a lo establecido por las leyes provinciales 7823 y 8086, se dispone que todos los Municipios que incluyan tributos municipales entre los beneficios promocionales a otorgar tendrán una participación sobre los importes provenientes del pago de cánones locativos de fomento de inmuebles ubicados en el territorio comunal y en los que se instalen proyectos vinculados al uso de fuentes renovables de energía[45].

Todo ello con la finalidad de favorecer la realización de inversiones en emprendimientos energéticos para su producción y aprovechamiento,

---

43 Artículo 6 de la Ley 8086.

44 Artículo 64 de la Ley 8086.

45 Articulo 1 Decreto 256/19.

siempre que se encuadren en el marco de la Ley 8086. La proporción de la referida participación será previamente acordada entre el Gobierno de la Provincia y los municipios implicados[46].

3. Medidas tributarias ambientales en la Provincia de Salta

Podemos decir que la Tributación Ambiental comprende aquellos tributos y beneficios fiscales que respectivamente dirigen a los contribuyentes a desalentar la realización de conductas contaminantes y alentar conductas ventajosas para el medio ambiente[47]. A continuación, analizaremos las medidas tributarias ambientales más importantes que se encuentran en la legislación salteña.

3.1. Ley 3548 de 1960 (Producción de energía hidroeléctrica)

En el punto 2.2 observamos que esta ley era la encargada de llamar a una licitación para adjudicar la realización de obras de riego y producción de energía hidroeléctrica permitiendo así el aprovechamiento integral del Río Mojotoro.

Dentro de su articulado encontramos una medida tributaria ambiental, por medio de la cual aquellas empresas que resulten adjudicatarias de los trabajos licitados estarán eximidas de todo impuesto provincial sobre los materiales y elementos de trabajo que se empleen en la ejecución de las obras[48]. Recordemos que el hecho imponible describe hechos o situaciones que, realizados o producidos fácticamente por una persona en un determinado lugar y tiempo, tornan normalmente aplicable la consecuencia jurídica consistente en el pago de un tributo. Pero también existen otros hechos o situaciones que son descriptos en otras normas de los ordenamientos tributarios, y que acaecidos producen el peculiar efecto de "neutralizar" la consecuencia jurídica normal de pagar el tributo. Esos hechos o situaciones se denominan exenciones y beneficios tributarios[49].

---

46 Articulo 1 Decreto 256/19.

47 Salassa Boix, R., *Aspectos constitucionales controvertidos de la Tributación Ambiental* (Dir.: Rodolfo Salassa Boix), Advocatus y Ciencia Derecho y Sociedad UNC, Córdoba, 2017, p. 51.

48 Artículo 17 de la Ley 3548.

49 Villegas, *op. cit.*, p. 281.

3.2. Ley 7619 de 2010 (Energía eléctrica de origen eólico y solar)

En el punto 2.8 vimos que esta ley declara de interés provincial la generación de energía eléctrica de origen eólico y solar en el territorio de la provincia de Salta, y otorga beneficios impositivos (exenciones) a las empresas que desarrollen las actividades promovidas en la ley: a) Exención en el Impuesto a las Actividades Económicas o el que en el futuro lo sustituya, en relación a los proyectos promovidos. b) Exención del Impuesto de Sellos, a los actos, contratos y operaciones celebradas en el marco del proyecto promovido. c) Exención en el Impuesto a las Cooperadoras Asistenciales o el que en el futuro lo sustituya, en relación a los proyectos promovidos.

3.3. Ley 7675 de 2011 (Adhesión a la Ley Nacional 26093)

La Ley provincial regula paralelamente a los beneficios otorgados por la Nación en la Ley Nacional 26093 las siguientes exenciones: a) para el pago del impuesto a las actividades económicas por el proyecto promovido en las ventas en el mercado interno o para exportación; b) para el pago del impuesto inmobiliario correspondiente al proyecto promovido; y c) para todos aquellos actos jurídicos relacionados con la producción de biocombustibles, como así también aquellos involucrados en la construcción de la planta, estarán exentos del impuesto de sellos[50].

De esta manera, la Provincia renuncia a recaudar de las industrias que produzcan biocombustibles sus principales impuestos provinciales en una clara medida para desincentivar la producción de combustibles a partir de fuentes no renovables. Tomando como referencia el mes de agosto del año 2019 vemos que la recaudación provincial por Impuesto a las Actividades Económicas representó el 88,6% del total; por Impuesto Inmobiliario Rural represento el 0,35% del total y por Impuesto de Sellos 7,61% del total . Las alícuotas de dichos impuestos para el período 2019 están fijadas por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Salta en la Resolución General 33 /2018.

---

50 Artículo 3 de la Ley 7675.

3.4. Ley 7676 de 2011 (Régimen de promoción para la producción de materias primas destinadas a la fabricación de Biocombustibles)

En consonancia a la adhesión que realizó a la Ley 26093, la Provincia dictó la Ley 7676 que pone de manifiesto en concreto la intención de favorecer la producción de biocombustibles en su territorio y crea un Régimen de Promoción de una serie de materias primas destinadas a la fabricación de biocombustibles.

De esta forma, junto a los beneficios fiscales que otorgaba la Ley 7675, se le añaden las siguientes ventajas: a) Exención del Canon de Riego que corresponda abonar en virtud del uso del agua de dominio público en el proyecto promovido; b) Apoyo oficial del Poder Ejecutivo a las gestiones que realicen las empresas beneficiarias en materia de financiamiento, producción y comercialización, alentando la elaboración y ejecución de los proyectos presentados por las comunidades aborígenes (aquí vemos una medida de Derecho Financiero). Esto nos pone casi frente a una actividad económica no gravada por la Provincia en pos de incentivarla.

Encontramos cuatro beneficios fiscales (exenciones) en esta ley: la provincia renuncia por quince años a recaudar impuesto inmobiliario rural, impuesto a las actividades económicas, impuesto a los sellos y canon de riego por utilización de agua de dominio público. Y se invita a los municipios a adherirse a la presente ley, ofreciendo a los proyectos aprobados beneficios fiscales similares a los instituidos en por la provincia en la presente ley.

3.5. Ley 8086 (Sistema Único de Promoción de las Inversiones Privadas)

La Ley 8086 dispone un Régimen Promocional que incluye la posibilidad de que el Poder Ejecutivo otorgue exenciones en el pago de algunos de los tributos provinciales existentes o que se fueran creados, excluidas las tasas retributivas de servicios[51].

El Poder Ejecutivo también podrá regular la emisión de Certificados de Crédito Fiscal por un monto de hasta el 40% de las inversiones a realizar, que podrán ser utilizados para el pago de los Impuestos a las Actividades

[51] Artículo 6 de la Ley 8086.

des Económicas, el Impuesto de Sellos y el Inmobiliario Rural o los que en el futuro lo reemplacen[52].

4. Porcentaje de Energías Renovables en la Provincia de Salta

Gracias a datos proporcionados por la Dirección General de Energía Renovable de la Secretaría de Energía de Salta[53], podemos ver que actualmente el porcentaje total de energías renovables respecto del total de energía que produce la provincia es del 10% aproximadamente (9.91%). Este porcentaje se compone de la siguiente manera:

- 82.5% (generación térmica)
- 7.5% (energía hidráulica)
- 6% (energía fotovoltaica)
- 3% (biomasa)
- 0.9% (PAH)

Es de destacar que en el organigrama institucional de la Provincia se haya creado una Dirección General de Energías Renovables para ocuparse de todo lo relacionado a ésta novedosa temática.

5. Conclusiones

El objetivo de este capítulo fue relevar la normativa de la Provincia de Salta para determinar si se promueven o no las energías renovables a través de la Tributación Ambiental. A estos fines, el trabajo se dividió en dos partes: por un lado, se explicó la principal normativa vigente sobre la generación y el uso de las energías renovables y, por el otro, se analizaron las medidas tributarias de carácter ambiental que pueden incentivar o desincentivar el uso y/o producción de energías renovables.

En cuanto al primer punto, hemos comprobado que en la Provincia de Salta cuenta hoy en día con dieciséis normas provinciales vigentes cuyo texto se relaciona de alguna manera con las energías renovables. Entre dichas normas se encuentra la propia CP, con una expresa mención a que

---

52 Artículo 6 de la Ley 8086.

53 Información proporcionada por la Directora General de Energías Renovables Gisella Galucci y el Secretario de Energía de la Provincia de Salta Marcelo Juri.

los poderes públicos van a estimular la investigación, desarrollo y aprovechamiento de fuentes de energía no convencionales. Entre las dieciséis normas mencionadas, hemos encontrado quince leyes y dos Decretos. A nuestro entender, las que más se destacan son, por un lado, la Ley 7824 de Balance Neto sancionada en el año 2014, que permite a los usuarios residenciales generar su propia energía eléctrica a través de fuentes renovables e inyectarla a la red eléctrica y, por otro lado, la Ley 7823 de Fomento a las Energías Renovables del año 2014, que declara de interés provincial la producción de energía utilizando fuentes renovables y favorece la inversión en emprendimientos privados destinados a generar energía eléctrica a partir del uso de fuentes renovables de energía en todo el territorio provincial.

No podemos dejar de mencionar que la Provincia de Salta adhiere a dos leyes nacionales relacionadas a la utilización de energías renovables: Ley 24065 y Ley 26093.

En cuanto al segundo punto, hemos detectado una serie de beneficios fiscales que se aplican sobre tributos y cánones provinciales que pueden incentivar o desincentivar el uso y/o producción de energías renovables.

Por un lado, la Ley 7675 regula una exención sobre el impuesto provincial aplicable a la compra de los materiales y elementos de trabajo que se empleen en la ejecución de las obras destinadas a la construcción de una planta generadora de energía hidroeléctrica. Por otro lado, y a los fines de incentivar la producción de biocombustible, en paralelo a los beneficios que ya otorga la Ley nacional 26093, la Ley 7676 establece exenciones que afectan a los principales impuestos que recauda la provincia (Impuesto a las Actividades Económicas, Impuesto Inmobiliario e Impuesto de Sellos) y al Canon de Riego que se debe pagar por el uso del agua. Finalmente, la ley 8086 habla de la posibilidad de aplicar exenciones en algunos de los tributos provinciales (no especifica cuales) y aparte permite utilizar Certificados de Crédito Fiscal por un monto de hasta el 40% de las inversiones a realizar, para el pago de tres impuestos provinciales (Impuesto a las Actividades Económicas, Impuesto Inmobiliario e Impuesto de Sellos). De esta manera, podemos ver que poco a poco se ha ido incrementando la cantidad de beneficios fiscales ambientales en la Provincia y que, en la mayoría de los casos, su regulación viene acompañada con una invitación para que sean replicados por los municipios.

En definitiva, podemos afirmar que, considerando la antigüedad de sus normas en la materia, nos encontramos ante una provincia pionera a la hora de regular las energías renovables que hoy en día está promoviendo la generación y el uso de las energías renovables exclusivamente a través

de beneficios fiscales. De continuar con las políticas actuales se seguirá incrementando el porcentaje de energías renovables que se generan en la Provincia con la consecuente mejora del medio ambiente, aunque sería positivo acompañar dichas políticas con el dictado de un tributo ambiental que desaliente las energías no renovables.

TRIBUTACIÓN AMBIENTAL Y ENERGÍAS RENOVABLES EN LA PROVINCIA DE SAN JUAN

Patricia Alderete[1]

Resumen: Este trabajo tiene por objeto analizar y describir la normativa vigente sobre energías renovables en la Provincia de San Juan, identificando y valorando aquellas normas que, a través de diversas medidas tributarias o financieras, propician el uso de las energías renovables, a fin de disminuir o evitar el daño ambiental. La Provincia de San Juan, aplica medidas tributarias ambientales a fin de promover el uso de las energías renovables, lo cuál se infiere del análisis de su normativa. Tiene como prioridad el uso de las energías renovables que constituye una política de Estado, tanto en materia de energía solar, como eólica, aprovechamientos hidroeléctricos, energía geotérmica y energía a partir de biomasa.

Abstract: *The purpose of this work is to analyze and describe the current regulations on renewable energies in the Province of San Juan, identifying and valuing those norms that, through various tax or financial measures, favor the use of renewable energies, in order to reduce or prevent environmental damage. The Province of San Juan, applies environmental tax measures to promote the use of renewable energy, which is inferred from the analysis of its regulations. Its priority is the use of renewable energy that constitutes a state policy, both in terms of solar energy, such as wind, hydroelectric uses, geothermal energy and biomass energy.*

---

[1] Abogada por la Universidad Nacional de Córdoba (UNC). Especialista en Tributación para el MERCOSUR por la Universidad Nacional de Entre Ríos. (UNER) .Profesora de grado en la Facultad de Derecho UNC. Investigadora en el Centro de Investigaciones Jurídicas y Sociales. UNC. Co-Directora 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. Correo electrónico:alderetepia@gmail.com

1. Introducción

Las energías renovables son herramientas aptas para alcanzar un verdadero desarrollo sustentable, este concepto ha sido definido por la doctrina como "un proceso de transformaciones económicas, sociales, ecológicas y culturales destinado a satisfacer las necesidades de todos los grupos sociales, conservando la productividad de los recursos y la integridad de los sistemas ecológicos, considerando el carácter dinámico de convivencia social y de la tecnología, tanto productiva como de la afectada a reducir o anular los daños ambientales"[2].

Para que la política energética se desarrolle en forma sistemática, previamente planificada, se requiere que la misma, constituya una política de largo plazo, con una base jurídica e institucional establecida para el cumplimiento de esos fines[3].

El desarrollo de las energías renovables en Argentina, se lleva a cabo a través del Programa de Fomento de energías renovables, denominado RenovAR (Plan de Energías Renovables).

Este programa se inserta en el cumplimiento de los objetivos establecidos por las leyes 26190 y Ley 27191 y su Decreto Reglamentario 531/16[4], de contribución de generación renovable el que estableció con más detalle los objetivos de la ley y cómo lograrlos. La reglamentación marca dos caminos para contractualizar energías renovables de alta potencia en la Argentina: 1) las compras que instruye el Estado nacional y 2) el mercado a término de energías renovables (Mater), que es la Resolución 281/17, Régimen de Mercado a término de Energía Eléctrica de Fuente Renovable, que otorga la posibilidad a los grandes usuarios habilitados (cuyos consumos medios están por arriba de 300 KW de potencia, de salir y contratar energías renovables en el mercado**.** Cabe destacar que actualmente las energías renovables en Argentina, representan un porcentaje de 32% (incluidas las grandes generadoras hidroeléctricas)[5]. La Ley 26190 modificada y ampliada por Ley 27191, prevé que se incremente la participación de las fuentes

---

2 Badeni, G., Tratado de Derecho Constitucional, Tomo I, La Ley, Buenos Aires, 2006, p. 591.

3 Casagne, E., El nuevo marco normativo de las energías renovables. Buenos Aires. Publicado en La Ley de fecha 01/03/2017. Cita Online: AR/DOC/499/217.

4 Decreto Reglamentario 531/16. Régimen de Fomento Nacional para el uso de fuentes renovables de energía destinada a la producción de energía eléctrica.

5 http://www.energiaestrategica.com/radiografia-de-las-energias-renovables-en-argentina-segun-nuevos-datos-oficiales-la-potencia-instalada-alcanzo-1-915-mw/.

renovables de energía en la matriz eléctrica hasta alcanzar un 8% de los consumos anuales totales a diciembre de 2017, aumentando esa participación de manera progresiva, hasta alcanzar el 20% a diciembre del año 2025. El cumplimiento de esta última meta, implica alcanzar los 10.000MW.

En la primera parte del presente capítulo se hace referencia a la caracterización geográfica, climática y política-institucional de la Provincia de San Juan. En la segunda parte, se presenta una descripción y análisis de la normativa vigente sobre energías renovables en la provincia, con el objeto de identificar y valorar aquellas normas que, a través de diversas medidas tributarias o financieras, propician el uso de las energías renovables, a fin de disminuir o evitar el daño ambiental. Asimismo, se realiza una descripción de los principales proyectos de generación de energías renovables en la Provincia de San Juan. Por último, se presentan las principales conclusiones del estudio.

2. Caracterización de la Provincia de San Juan

2.1. Caracterización geográfica y climática

La Provincia de San Juan, abarca una superficie total de 89.651km2, de la cual un 80% corresponde a cordones montañosos que encierran valles donde se concentran la mayoría de las actividades económicas, sociales y culturales de la provincia. Limita al noreste con la provincia de La Rioja, al sudeste con la provincia de San Luis, al sur con la provincia de Mendoza y al oeste con la República de Chile. San Juan posee una posición geográfica estratégica desde la concepción del corredor bioceánico central, que inicia en el puerto de Porto Alegre, Estado de Río Grande Do Sul, Brasil y culmina en el puerto de Coquimbo, IV Región, Chile. El clima de San Juan es continental desértico, con inviernos moderados, veranos calurosos y escasas precipitaciones pluviales (media anual: 105mm). Estas condiciones climáticas inspiraron tanto el desarrollo de la ingeniería hidráulica como la generación de energías alternativas.

El sistema hídrico de San Juan reconocido mundialmente, está conformado por redes de canales, acequias y diques -que se aprovechan también para generar energía hidroeléctrica- y se complementa con sistemas de riego tecnificado. La potencia de la luz solar y la existencia de altas frecuencias de vientos, tanto de precordillera, como de cordillera, motivaron e inspiraron el actual desarrollo de proyectos de parques eólicos y solares en la provincia.

Una particularidad de la provincia es la presencia de un viento local, el Zonda. Un viento que sopla desde el oeste, cálido y seco debido al "efecto Föhn" extremado por adiabasis- que sufre al atravesar las elevadas cordilleras de los Andes, ya que allí se encuentran algunos de los picos más elevados del Hemisferio Occidental.

2.2. Caracterización Política-Institucional

San Juan es una de las veinticuatro jurisdicciones provinciales de la República Argentina, cuya Constitución establece un sistema de gobierno representativo, republicano y federal, reconociendo tres poderes fundamentales: el ejecutivo, el legislativo y el judicial. El Poder Ejecutivo es ejercido por un Gobernador y, en su defecto, por un Vicegobernador, elegidos por los electores de la provincia por simple mayoría de votos en distrito único. El territorio de la Provincia se divide en diecinueve departamentos a saber: Albardón, Angaco, Calingasta, Capital, Caucete, Chimbas, Iglesia, Jáchal, 9 de Julio, Pocito, Rawson, Rivadavia, San Martín, Santa Lucía, Sarmiento, Ullum, Valle Fértil, 25 de Mayo y Zonda, con sus actuales límites determinados por ley, los que no pueden ser modificados sin previa consulta popular en los departamentos involucrados[6].

La Provincia de San Juan cuenta con energía eólica con gran potencial en las zonas cordilleranas del norte y oeste provincial, con condiciones de velocidad y régimen casi permanente de los vientos.

Energía geotérmica, con posibilidad de desarrollo en el Departamento de Iglesia (áreas Los Despoblados, Gollete y Bañitos), donde la presencia de energía geotermal ha sido objeto de investigación y cuyos resultados prueban la existencia de manifestaciones termo – mineralizadas alentadores.

Energía hidráulica, con una gran infraestructura hídrica de almacenamiento del agua, destinada al abastecimiento de la población, áreas agrícolas e industriales.

Energía solar fotovoltaica, debido a la intensidad de la radiación solar incidente sobre superficie horizontal hasta 7,5 kWh/m²/día; heliofanía efectiva o cantidad de horas de sol, entre 4 y 9 horas diarias según el período del año y la zona de la provincia y existencia de suficiente cuarzo de alta

---

6 http://www.2030.sanjuan.gob.ar/wp-content/uploads/2018/03/ODS-Informe-Provincial-2017-San-Juan.pdf.

calidad y planta electro-intensiva con capacidad para transformar cuarzo en silicio metálico.

Posee disponibilidad territorial en zonas desérticas y semidesérticas, aptas para la instalación de parques solares y eólicos de gran capacidad.

3. Legislación de la Provincia de San Juan

3.1. Constitución provincial

La Constitución de la Provincia de San Juan (CP) del año 1986, no menciona en forma explícita a las energías renovables, sí reconoce el derecho a un ambiente humano de vida salubre y ecológicamente equilibrado y el deber de conservarlo. En el artículo 58 dispone la obligación del Estado por sí o mediante la apelación a las iniciativas populares: cómo prevenir y controlar la contaminación y sus efectos. Promueve la creación y el desarrollo de reservas y parques naturales, así como clasificación y protección de paisajes, lugares y especies animales. Asimismo, establece que el Estado debe promover la mejora progresiva y acelerada de la calidad de vida de todos sus habitantes[7].

3.2. Ley 791 de 2014[8] (Energía Provincial-Sociedad del Estado)

Es el texto ordenado de la Ley Provincial 7489 del año 2004, a través de esta ley, se crea la empresa estatal Energía Provincial Sociedad del Estado (EPSE), cuyo objeto es el estudio, la exploración, explotación, industrialización y administración de todos los recursos energéticos provinciales. Las pautas estratégicas son dispuestas por el Poder Ejecutivo Provincial.

---

7 Artículo 58 de la CP.

8 https://diputadossanjuan.gob.ar/institucional/digesto-juridico/item/4910-se-aprobo-por-unanimidad-la-ley-de-consolidacion-del-digesto-juridico. En diciembre de 2014 se sancionó la Ley 8509 de Consolidación del Digesto Jurídico de San Juan, por la que se redujo la totalidad de las normas promulgadas en cien años de legislación, de una cantidad de de 8759 a 1209 leyes vigentes. Se ordenan temáticamente, consolidándose las leyes y decretos leyes sancionados hasta el 31 de diciembre del año 2013. En el artículo 4, dispone la prohibición de introducir modificaciones que alteren el espíritu de las leyes.

3.3. Ley 1443 año 2016 (adhesión a las Leyes 26190 y Ley 27191)

En el año 2016 la Provincia de San Juan a través de la Ley 1443, adhiere sin reservas a la Ley Nacional 26190, su modificatoria Ley 27191 y sus Decretos Reglamentarios, sobre Régimen de Fomento Nacional para el Uso de Fuentes Renovables de Energías destinadas a la Producción de Energía Eléctrica.

Es importante señalar que, en el artículo segundo, se invita a los municipios de esa provincia a adherirse a la normativa descripta en el artículo primero y a dictar la legislación pertinente, con el objeto de promover la producción de energía eléctrica a partir de fuentes renovables de energía. Adopta los conceptos establecidos en la normativa nacional, sobre fuentes de energías renovables a los efectos de su aplicación.

Cabe destacar que esta ley acata el beneficio fiscal previsto en el artículo 17 de la Ley 27191 en relación al Acceso y Utilización de Fuentes Renovables de Energía que fueran previstas en el artículo 4 de la Ley 26190, y dispone que no estarán alcanzados por ningún tipo de tributo específico, canon o regalías, nacionales, provinciales o municipales o de la CABA hasta el 31 de diciembre de 2025. Sin embargo, deja establecido que puede percibirse un canon o una contraprestación equivalente, por el uso de las tierras fiscales en las que se instalen los emprendimientos[9].

Se trata de la primera ley de la provincia, en hacer referencia a las energías renovables, a través de la adhesión a la normativa nacional.

3.4. Ley 1704 de 2017 (electricidad con energía renovable no convencional)

En el año 2017, la Ley 1704 declara de interés provincial la generación de electricidad a partir de fuentes de energía primaria renovables no convencionales, especialmente la generación en parques solares, eólicos y geotérmicos. No hace referencia a medidas tributarias ambientales o medidas financieras. Debemos señalar que esta ley, no se encuentra reglamentada.

En el artículo 2 declara áreas de interés público para la instalación de centrales de generación eléctrica a partir de fuentes primarias renovables no convencionales, los terrenos aledaños a estaciones transformadoras en

---

9 Artículo 17 de la Ley 27191.

el nivel de alta tensión, que ya se encuentren instaladas o a instalarse, y también a parques de generación eléctrica a partir de fuentes renovables no convencionales que estuvieren instaladas o a instalarse, en la extensión que resulte técnica y económicamente suficiente para ese fin. Establece que se tendrá en cuenta el entorno urbano, rural y circundante de las instalaciones eléctricas de referencia.

En el artículo 3 dispone que EPSE junto con el Ente Provincial Regulador de la Electricidad, deberá solicitar un informe al Ministerio de Minería o repartición que lo reemplace, sobre la existencia de derechos mineros en los terrenos que se definan como aptos para la generación eléctrica a partir de fuentes de energía primaria renovables no convencionales, y la factibilidad técnica, económica y social con preeminencia a aquellos[10].

Tanto la factibilidad técnica como la conveniencia del emplazamiento de las instalaciones relacionadas a fuentes de energía renovables no convencionales, determinará la preeminencia de la actividad, sobre la base del interés público declarado por la presente ley[11].

Establece que aquellos proyectos de centrales de generación de electricidad, a partir de fuentes renovables no convencionales deberán obtener la declaración de impacto ambiental en los términos de la Ley 504, incorporando un informe técnico-regulatorio emitido por el Ente Provincial Regulador de la Electricidad respecto del acuerdo de acceso y conexión. Es un requisito obligatorio en la Manifestación General de Impacto Ambiental[12].

La Ley 1704, es la primera en regular en forma expresa las energías renovables en el ámbito provincial. Ella hace referencia a energías renovables no convencionales.

3.5. Ley 1705 de 2017 (interés provincial por las energías renovables)

A través de la Ley 1705 en el año 2017, se declara de interés provincial la generación de energía eléctrica obtenida a partir del uso de fuentes de energías renovables, en el ámbito de la provincia, contribuyendo al desarrollo sustentable, como así también a la protección del medio ambiente, al fomento de inversiones, al crecimiento económico, al desarrollo del em-

---

10 Artículo 3 de la Ley 1704.

11 Artículo 4 de la Ley 1704.

12 Artículo 5 de la Ley 1704.

pleo, al avance tecnológico y a la integración territorial [13]. Se trata de una ley que no está reglamentada. La misma, hace referencia a las fuentes de energía renovables definidas por la Ley 26190 y sus modificatorias.

Debe destacarse que la presente ley, se refiere a la generación de energía eléctrica que se obtiene del uso de fuentes de "energías renovables" y, como se mencionamos precedentemente, la Ley 1704 hace referencia a "fuentes de energías primarias renovables no convencionales", éstas últimas son todas aquellas fuentes de generación energéticas, en las cuáles no se incurre en el consumo, gasto o agotamiento de su fuente generadora. Entre estas fuentes de energías podemos mencionar a la energía hidráulica proveniente de la fuerza motriz del agua. La energía solar, capturada del sol mediante la radiación solar. La energía eólica, nutrida por la fuerza mecánica del viento, y la fuente mareomotriz, que se alimenta de la fuerza generadora del oleaje de los océanos.

También es posible hacer mención de otras energías, categorizadas por su forma de explotación, como es el caso la energía proveniente de los desechos industriales denominada Biomasa, y en último término nos encontramos con la energía geotérmica que aprovecha el calor interno de la tierra[14] .

La Ley 1705 adopta las definiciones sobre fuentes de energías renovables, establecidos en la Ley 26190 y sus modificatorias[15].

La ley en análisis, dispone medidas tributarias en la forma de beneficios fiscales ambientales, tales como:

- exención al impuesto de sellos a todos los actos, contratos y operaciones referidos a la construcción, instalación y adquisición de maquinaria y equipamiento, de los emprendimientos de generación de energía eléctrica que se obtenga con el aprovechamiento de fuentes renovables de energía con radicación en el territorio provincial[16]. Esta medida se extiende a los actos, contratos y operaciones específicos de la actividad de generación y venta de energía eléctrica[17]. Esta exención beneficia además, a los contratistas y subcontratistas de los emprendimientos allí aludidos, como así

---

13 Artículo 1 de la Ley 1705.

14 https://www.revistaenergia.com/?p=1135.

15 Artículo 2 de la Ley 1705.

16 Artículo 3 de la Ley 1705.

17 Artículo 5 de la Ley 1705.

también a los proveedores de bienes de las etapas de construcción e instalación de dichos emprendimientos[18].

- exención al impuesto de ingresos brutos, en relación a la actividad de generación y venta de energía eléctrica, que se obtenga con el uso de fuentes renovables radicadas en el territorio de la provincia.
- exención al impuesto inmobiliario aplicable a los inmuebles afectados a la instalación de centrales de generación de energía eléctrica, siempre aprovechando las fuentes renovables radicadas en la provincia dispone estabilidad fiscal por el término de treinta (30) años, contados a partir de la puesta en marcha del emprendimiento energético para toda actividad de generación de energía eléctrica obtenida a partir del aprovechamiento de fuentes renovables[19].

4. Principales proyectos de energías renovables en la Provincia de San Juan

Desde hace más de 10 años San Juan tiene como prioridad las energías renovables, dado por un lado la necesidad de almacenar agua para el abastecimiento de la población, para el incremento del área agrícola y para la provisión de nuevos emprendimientos industriales y por el otro, para generar hidroelectricidad que reviertan la dependencia energética de la provincia desde otras regiones.

La Provincia tiene aproximadamente un 97 % de su superficie cubierta por montañas y desiertos y una muy escasa precipitación, sus aportes de agua están dados básicamente por las precipitaciones níveas en la cordillera. Es por ello que, para sustentar el crecimiento de la población y de las actividades agrícolas e industriales locales y de los valles cordilleranos, el almacenamiento, el cuidado y el uso racional del agua, entre otras, son cuestiones históricas en San Juan.

---

18 Artículo 4 de la Ley 1705.

19 Artículo 6 de la Ley 1705.

4.1. Proyectos en desarrollo

a) Central Hidroeléctrica El Tambolar

El Tambolar es un proyecto con un grado avanzado de diseño y con interesante posibilidad de añadir regulación y energía adicional en el río San Juan.

b) Central Hidroeléctrica La Palca

Se ubica en el Río La Palca en el noroeste de la Provincia de San Juan. La intensa actividad minera existente en la provincia hace de este proyecto una muy atractiva fuente energética en la cercanía de los grandes emprendimientos mineros.

c) Proyecto Solar San Juan. Energía Solar

El Proyecto Solar San Juan, es una iniciativa del Gobierno de San Juan, cuya idea es el desarrollo sustentable de la provincia y el aporte en el mismo sentido a toda la República Argentina, teniendo como estrategia el desarrollo tecnológico y el abastecimiento energético asegurado para sostener el crecimiento de la demanda. Mediante este Proyecto se pretende brindar desde San Juan hacia todo el país, un aporte a la transformación de la matriz energética argentina mediante Energía Renovable Solar Fotovoltaica.

Este Proyecto incluye además de la de instalación y generación de energía eléctrica, la fabricación de los generadores fotovoltaicos (paneles) dentro de la cadena completa de valor agregado del silicio obtenido del cuarzo, disponible en la minería de San Juan (materia prima básica) y, el acompañamiento de un polo tecnológico que permita actividades de investigación, desarrollo e innovación en esta temática. Como objetivo general, apunta a establecer en San Juan las condiciones para la formación de un proceso integral que permita el desarrollo de la tecnología fotovoltaica en todos sus tópicos.

El sitio donde se realizará la construcción de la fábrica integrada de lingotes de silicio solar, obleas y celdas cristalinas, y paneles solares fotovoltaicos de 71 MW de producción anual, se encuentra emplazado en el Departamento de Pocito.

El proyecto se basa en las cualidades competitivas en la provincia y su gran potencial solar: la cantidad de horas de sol, entre 4 y 9 horas diarias según el período del año y la zona de la provincia; la disponibilidad territorial: San Juan posee zonas desérticas y semidesérticas, que no son aptas para la actividad agropecuaria ni minera y pueden usarse para la instalación de centrales solares de gran capacidad; la existencia de suficiente cuarzo de alta calidad. Y en relación a recursos humanos, se cuenta con instituciones académicas y de investigación reconocidas.

d) Pruebas Piloto de Generación Distribuida Riego Agrícola

El objetivo es plantear el estudio, análisis, ensayos, pruebas y mediciones en la temática de extracción de agua para riego agrícola, utilizando energía solar Fotovoltaica conectada a la red eléctrica como Generación Distribuida. Ubicación: Departamento de Caucete, San Juan.

e) Proyectos Fotovoltaicos en la Provincia de San Juan

Parques de Generación Fotovoltaica Ullum, ubicados en el departamento de Ullum, al norte del Embalse de Ullum, a la vera de las Rutas Provinciales 60 y 54. Este proyecto se planteó en dos etapas: Etapa I: hasta 185 MW de potencia. Etapa II: hasta 400 MW de potencia.

Para la conexión entre la Estación Transformadora (ET) Solar Ullum y la Estación de Maniobra la Travesía se plantea una Línea de Alta Tensión (LAT) en 132 kV con postación de hormigón.

Etapa I: está planteada para evacuar hasta 185 MW de potencia de los primeros proyectos solares e incluye la LAT y la ET Solar Ullum, conectando la LAT a sólo una de las ternas de la línea ET Punta Negra – ET Punta de Rieles, propiedad de EPSE.

Estación Transformadora Solar Ullum.

Se plantea una estación de transformación 132 kV / 33 kV con una superficie de aproximadamente 4,5 ha, destinada para ubicar el equipamiento eléctrico de media y alta tensión, transformadores, barras, equipos de maniobra y edificio de control para la ET. Todo ello estará cercado por un alambrado perimetral para evitar el ingreso de personal no autorizado a áreas potencialmente peligrosas.

Línea de Alta Tensión: La LAT se plantea a una distancia media de 30 m. de la ruta provincial 54 y paralela a ésta y a una antigua traza del Ferrocarril.

Estación de Maniobra La Travesía: Esta estación está prevista en una segunda etapa.

En una primera etapa la evacuación de la energía de los parques solares iniciales será posible abriendo sólo una de las ternas de la LAT Punta Negra - Punta de Rieles. Sin embargo, dado el alto potencial solar de la zona y la decisión de formular proyectos adicionales para instalar plantas de generación fotovoltaica en todo el terreno disponible, la evacuación total deberá hacerse utilizando las tres líneas existentes sobre la ruta Provincial 60.

Etapa II: contempla la ampliación de la ET Solar Ullum Etapa I y la construcción de una LAT (linea de alta tensión) uniendo la ET Solar ullum con la Estación Transformadora Albardón-Chimbas. Esta ampliación permite aumentar la capacidad de transformación a 400 MVA[20].

f) Parque Solar Fotovoltaico Anchipurac 3MW

Su objetivo es avanzar con una experiencia piloto para comercializar la energía producida, con las industrias que se radiquen en este parque a modo de promoción y en el marco de la citada ley nacional.

Ubicación: Parque Industrial Tecnológico Ambiental Regional (PITAR), departamento de Rivadavia.

En la primera convocatoria, de RenovAr, la Provincia de San Juan se presentó con 14 proyectos, todos ellos referidos a energía solar, los mismos totalizaron 558.4 MW para la provincia. De las ofertas recibidas, ocho de ellas, empresas nacionales e internacionales que trabajan en el ámbito de la energía solar y que se han presentado vinculadas con EPSE para desarrollar en forma conjunta 285 MW. En esta oportunidad la provincia no adjudicó ningún proyecto Si adjudicó en la Ronda 1.5.

RenovAr ronda 2: En esta ronda, se presentaron en San Juan un total de 31 proyectos (28 solares FV, 2 mini hidráulicos y 1 eólico) por un total de 1770 MW, demostrando el gran interés por el recurso solar de la provincia.

---

20 https://www.epse.com.ar/web/proyecto/estación-transformadora-solar-ullum-/21.

Siendo que los cupos establecidos para la región de Cuyo y el país fueron bajos, finalmente se adjudicaron para San Juan tres proyectos Solares FV y un proyecto mini hidráulico, por un total de 272.7 MW, de los cuales los dos de los proyectos solares fotovoltaicos, fueron en asociación con EPSE.

En el mes de diciembre de 2018, se dio inicio a los proyectos: Parque Fotovoltaico Ullum X, Parque Tocota Solar 2 en Calingasta.

5. Conclusiones

A través de su normativa como así también de los proyectos desarrollados en materia de energías renovables, La Provincia de San Juan refleja una política de estado que prioriza la gestión de los recursos de energía limpia.

La Constitución de la provincia del año 1986, no hace referencia a las energías renovables, sin embargo, reconoce el derecho a un ambiente humano de vida salubre y ecológicamente equilibrado y el deber de conservarlo y, dispone la obligación del Estado por sí o mediante la apelación a las iniciativas populares: de prevenir y controlar la contaminación y sus efectos. Como así también, establece que el Estado debe promover la mejora progresiva y acelerada de la calidad de vida de todos sus habitantes.

En relación a la normativa analizada, cabe destacar que en el año 2016, a través de la Ley 1443, la Provincia de San Juan adhiere sin reservas a la Ley Nacional 26190, su modificatoria, Ley 27191 y sus Decretos Reglamentarios, sobre Régimen de Fomento Nacional para el Uso de Fuentes Renovables de Energías destinadas a la Producción de Energía Eléctrica

En el año 2017, a través de la Ley 1704 se declara de interés de interés provincial la generación de electricidad a partir de fuentes de energía primaria renovables no convencionales, especialmente la generación en parques solares, eólicos y geotérmicos. No hace referencia a medidas tributarias ambientales o medidas financieras.

Por medio de la Ley 1705 de 2017 se declara de interés provincial la generación de energía eléctrica obtenida a partir del uso de fuentes de energías renovables, en el ámbito de la provincia, destacando la protección del medio ambiente, la contribución al desarrollo sustentable, como al fomento de inversiones, al crecimiento económico, al desarrollo del empleo, al avance tecnológico y a la integración territorial.

Adopta los conceptos establecidos en la Ley 26190 y sus modificatorias, sobre fuentes de energías renovables a los efectos de su aplicación.

San Juan regula medidas tributarias que presenta en la forma de beneficios fiscales ambientales, tales como:

a) exención al impuesto de sellos a todos los actos, contratos y operaciones referidos a la construcción, instalación y adquisición de maquinaria y equipamiento, de los emprendimientos de generación de energía eléctrica obtenida a partir del aprovechamiento de fuentes renovables de energía con radicación en el territorio provincial. Esta exención beneficia, además, a los contratistas y subcontratistas de los emprendimientos allí aludidos, como así también a los proveedores de bienes de las etapas de construcción e instalación de dichos emprendimientos.

Se extiende a los actos, contratos y operaciones específicos de la actividad de generación y venta de energía eléctrica, obtenida a partir del aprovechamiento de fuentes renovables con radicación en el territorio provincial

b) exención al impuesto de ingresos brutos, en relación a la actividad de generación y venta de energía eléctrica obtenida a partir del aprovechamiento de fuentes renovables con radicación en el territorio provincial

c) exención al impuesto inmobiliario aplicable a los inmuebles afectados a la instalación de centrales de generación de energía eléctrica, obtenida a partir del aprovechamiento de fuentes renovables con radicación en el territorio provincial

d) estabilidad fiscal por el término de treinta (30) años, contados a partir de la puesta en marcha del emprendimiento energético para toda actividad de generación de energía eléctrica obtenida a partir del aprovechamiento de fuentes renovables.

Es importante destacar que la Ley 1704, habla de "fuentes de energía primaria renovables no convencionales", es decir, aquellas fuentes de generación energéticas, en las cuáles no se incurre en el consumo, gasto o agotamiento de su fuente generadora y, la Ley 1705 se refiere al uso de "fuentes de energías renovables"

Ambas leyes se encuentran sin reglamentar.

En definitiva, podemos decir que la Provincia de San Juan, regula medidas tributarias ambientales a fin de promover el uso de las energías renovables, ya que presenta estas medidas en forma de beneficios fiscales ambientales. Asimismo, debe destacarse que desde hace más de diez años San Juan tiene como prioridad el uso de las energías renovables que

constituye una política de Estado, tanto en materia de energía solar, como eólica, aprovechamientos hidroeléctricos, energía geotérmica y energía a partir de biomasa.

TRIBUTACIÓN AMBIENTAL Y ENERGÍAS RENOVABLES EN LA PROVINCIA DE SAN LUIS

Betino Pérez Miranda[1]

Resumen: La normativa de la Provincia de San Luis fomenta el estudio, investigación y desarrollo de energías renovables, en particular se promueven las energías renovables a través de la Tributación Ambiental y más específicamente mediante beneficios fiscales ambientales. En la actualidad la Provincia cuenta con cinco normativas que contemplan medidas tributarias tendientes a promover la generación y el uso de energías renovables. En tal sentido, la Provincia efectivamente promueve las energías renovables mediante la Tributación Ambiental, aunque con ciertas críticas en cuanto a la falta de reglamentación de su normativa más ambiciosa y ante la falta de coordinación con el régimen nacional, coordinación que creemos necesaria en el campo del Derecho tributario y Derecho ambiental y que entendemos imprescindible en el campo del Derecho tributario ambiental.

Abstract: *The provisions in the Province of San Luis promote the study, research and development of renewable energies, particularly through Environmental Taxation and, more specifically, through environmental tax benefits. At present, the Province of San Luis has five regulations that contemplate taxation measures inclined to promote the production and employment of renewable sources of energy. In this respect, this Province indeed fosters the employment of renewable energies through Environmental Taxation; nevertheless, facing criticism regarding the lack of regulation of its most ambitious legislation and regarding the lack of coordination with the national legislation, which is necessary both for*

---

[1] Abogado, por la Universidad Nacional de Córdoba, Argentina (UNC). Adscripto de Derecho tributario en la Carrera de Abogacía de la UNC y miembro 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. Correo electrónico: betinopm@gmail.com.

Tax and Environmental Law and which is essential in the field of Environmental Tax Law.

1. Introducción

La Ciudad de San Luis fue fundada el 25 de agosto de 1594 por Luis Jofré de Loaysa y Meneses, teniente corregidor de la Región de Cuyo, integrante de la Capitanía General de Chile, perteneciente al Virreynato del Perú. En 1776 la Región de Cuyo se emancipa del Virreynato del Perú y se incorpora al recientemente creado Virreynato del Rio de La Plata. El 14 de junio de 1810 el Cabildo de San Luis reconoció al nuevo gobierno de Buenos Aires y dos semanas más tarde designó a Marcelino Poblet como representante en la Junta Grande.

En 1820 San Luis proclamó su autonomía administrativa del gobierno de Cuyo, sucediendo lo mismo con los representantes de San Juan y Mendoza, quedando disuelta la Gobernación Intendencia de Cuyo. El 7 de enero de 1832 San Luis dispuso el dictado de un Estatuto Provisorio Provincial y recién veintitrés años más tarde (1855) el Gobernador Justo Daract juró la Constitución Provincial, quedando fundada y reconocida la actual Provincia de San Luis.

Desde el punto de vista geográfico, la Provincia de San Luis cuenta con una superficie de 76.748 km², ubicada en el centro-oeste del país, limitando al norte con La Rioja, al oeste con Mendoza y San Juan, al este con Córdoba y al sur con La Pampa. Esta provincia es el lugar de encuentro de diferentes regiones del país, confluyendo en ella características particulares de cada región: las sierras Pampeanas situadas al noroeste de la provincia; los médanos y llanuras (propias de la llanura Pampeana) localizadas al sur de San Luis y las zonas áridas de pequeñas sierras y depresiones salinas (propias de la región de Cuyo) ubicadas en el noroeste de la provincia.

Desde el punto de vista demográfico, con 432.310 habitantes (según último censo de 2010), ésta provincia es una de las menos pobladas del país, superando solo a las provincias de Catamarca, La Rioja, La Pampa, Santa Cruz y Tierra del Fuego. Resulta de interés destacar que, más de la mitad de los habitantes de San Luis (250.947[2]), residen en la capital homónima de esta provincia. A partir de 1983, con el retorno

---

[2] Según el último censo realizado en 2010 por el Instituto Nacional de Estadísticas y Censo.

de la democracia y el dictado de la Ley de Promoción Industrial, se produjo una fuerte migración de habitantes de varios puntos del país e inclusive de países limítrofe, concentrándose la mayoría de ellos en las ciudades de San Luis y Villa Mercedes, donde residen actualmente cerca del 70% de la población sanluiseña.

El clima de esta provincia es templado, también conocido como mediterráneo por su lejanía a las costas oceánicas. La temperatura anual promedio es de 17°C, disminuyendo a un promedio de 8°C en la época invernal e incrementando a 24°C promedio durante el verano. Los vientos provenientes del océano Atlántico descargan la humedad en su recorrido por la región Pampeana, en tanto que los vientos provenientes del océano Pacífico descargan su humedad en la Cordillera de los Andes. Ésta combinación entre el relieve y la circulación de los vientos, determina que una parte de la Provincia se encuentre ubicada en la "diagonal árida" de la Argentina. Esta diagonal árida ubicada entre las Sierras de San Luis al este y la Cordillera de los Andes al oeste, impide la llegada de las lluvias y los vientos húmedos provenientes de los océanos Atlántico y Pacífico. En razón de ello las precipitaciones son escasas, alcanzando un promedio de precipitaciones no mayor a 600mm anuales, acaeciendo el 80% de ellas durante el periodo de verano (noviembre a marzo).

Pese al clima seco derivado del escaso nivel de precipitaciones anuales, la Provincia ha sabido aprovechar sus recursos hídricos (ríos y arroyos) mediante la creación de embalses para regular sus caudales y generar agua para riego y consumo humano, como así también para la generación de energía hidroeléctrica, alcanzando un total de 20 presas y embalses, lo que supone una capacidad total de almacenamiento de 470 hm^3.

Si bien los principales problemas climáticos que afronta la Provincia de San Luis van de la mano de la desertificación de su territorio, como la salinización de los suelos del noroeste, la medanización en el sur y los incendios forestales en las sierras y gran parte del territorio sanluiseño, estas problemáticas se insertan en el marco de una crisis ambiental que excede los límites provinciales, e inclusive nacionales.

En el marco del presente proyecto de investigación y relevamiento del ordenamiento jurídico nacional y provincial tendiente a promover la generación y el uso de las energías renovables a través de la Tributación Ambiental, es imprescindible no sólo que las provincias generadoras de

---

[3] Fuente de datos: San Luis Agua Sociedad del Estado

energías no renovables se comprometan a mitigar la contaminación que producen, sino también que todas las provincias busquen mediante el aprovechamiento de sus recursos naturales generar energías sustentables, disminuyendo la contaminación ambiental y diversificando la matriz energética nacional. En razón de ello, el objetivo del presente capítulo será determinar y valorar la normativa de la Provincia de San Luis tendiente a promover la generación y el uso de las energías renovables a través de la Tributación Ambiental, como así también analizar la normativa tendiente a promover la generación y uso de energías no renovables, lo que hemos definido como Tributación anti-ambiental.

A los fines de alcanzar el objetivo propuesto en el presente capítulo, abordaremos el estudio de las medidas tributarias como mecanismos para la promoción de energías renovables en la provincia de San Luis, comenzando por el análisis de los recursos naturales provinciales y proyectos de aprovechamiento para la generación de energía, para luego examinar las diferentes normativas que influyen en el desarrollo de energías renovables.

2. Fuentes de Energía Renovable en San Luis

Tal como fue referido al introducir la presente obra, desde el año 1994 nuestra *Carta Magna* reconoce constitucionalmente el derecho a gozar de un ambiente sano equilibrado y apto para el desarrollo humano, comprometiendo asimismo a las autoridades a proveer a la protección de este derecho, la utilización racional de los recursos naturales y el dictado de leyes de presupuestos mínimos ambientales en tal sentido. No obstante, ya desde el año 1987 la Constitución de la Provincia de San Luis (CP) reconoce a sus habitantes el derecho a gozar de un "ambiente humano de vida salubre y ecológicamente equilibrado, comprometiendo al Estado Provincial a prevenir y controlar la contaminación y sus efectos"[4], e inclusive incorporando este derecho dentro de las declaraciones del Preámbulo Constitucional, evidenciando así la importancia de resguardar el ambiente, presente en los ideales de los propios constituyentes provinciales[5].

---

4 Artículo 47 de la CP.

5 Preámbulo de la CP establece lo siguiente: "Nos, los representantes del pueblo de la provincia de San Luis, reunidos en Convención Constituyente, con el fin de exaltar y garantizar la vida, la libertad, la igualdad, la justicia y los demás derechos humanos; ratificar los inalterables valores de la solidaridad, la paz y la cultura nacional; proteger la familia, la salud, el medio ambiente y los recursos naturales…".

Desde hace más de treinta años a esta parte el Estado Provincial parece reafirmar su interés y compromiso por el resguardo de este derecho constitucional, mediante acciones normativas, administrativas, y operativas tendientes a lograr un desarrollo con sustentabilidad ambiental (desarrollo sustentable). En tal sentido según un estudio realizado en 2015 por la Fundación Agreste y el Instituto de Estudios Ambientales, Sociales y de Resolución de Conflictos (IDEASyRC) de la Universidad de Morón (UM), San Luis es la provincia con mayor gestión ambiental del país, encabezando un ranking elaborado en base a estándares fijados por la Organización de las Naciones Unidas (ONU), posicionándose primera en las tres categorías temáticas analizadas (Cambio Climático, Biodiversidad y Gestión Ambiental). En dicho estudio San Luis fue seleccionada como la jurisdicción provincial con el marco normativo más riguroso, el mayor nivel de inversión y el más alto índice de planificación para proteger el medio ambiente.

En el marco de las acciones tomadas por la Provincia de San Luis para resguardar el medio ambiente, haremos foco en el aprovechamiento de los recursos renovables provinciales, en pos de diversificar la matriz energética y lograr una independencia energética de manera sustentable, en relación a lo cual podemos destacar los siguientes proyectos que desarrollan energía en base a fuentes renovables:

2.1. Energía Solar Fotovoltaica

Esta energía obtenida de la radiación producida por el sol, transformando de manera directa la luz solar en electricidad gracias al efecto fotovoltaico, es una de las energías renovables más utilizadas y desarrolladas en el mundo. En la Provincia de San Luis existen actualmente tres parques fotovoltaicos que aprovechan esta fuente de energía, éstos son:

a) Parque Fotovoltaico Terrazas del Portezuelo

Este emprendimiento declarado de interés federal por el Consejo Federal de Medio Ambiente (COFEMA) se encuentra operativo desde octubre del 2014, siendo el segundo parque fotovoltaico puesto en funcionamiento en Argentina. El parque está destinado a proveer de energía eléctrica a los edificios de la administración pública provincial que se encuentran dentro del predio de Casa de Gobierno Provincial.

La potencia inicial del parque fotovoltaico fue de 1Mw mediante la instalación de 4.080 módulos fotovoltaicos, equivalente al 20% de la energía consumida por los edificios públicos administrativos. Luego en 2017 se llevó a cabo una ampliación del proyecto, incorporando 5.500 módulos fotovoltaicos incrementando la potencia a un total de 2,4Mw, satisfaciendo así el 57% del consumo eléctrico de los edificios públicos administrativos de Casa de Gobierno.

Este proyecto fue parte de la cadena de acciones llevadas a cabo por la Provincia para certificar el edificio de Casa de Gobierno como el primer edificio público ecológico del país, certificación otorgada por la Fundación The Climate Project (presidida por Albert Arnold Al Gore).

No obstante, a los fines de la presente obra debemos recalcar que este emprendimiento es una inversión pública provincial de abastecimiento interno (edificios administrativos provinciales) y no se encuentra interconectado al Sistema Argentino de Interconexión (SADI).

b) Parque Fotovoltaico Caldenes del Oeste

Este emprendimiento ubicado en la localidad de Villa Mercedes, fue adjudicado a la Unión Transitoria de Empresas (UTE) conformada por Alumini S.A, Quaatro S.A. y LV Energy S.A. mediante el programa RenovAr 1.5 y se encuentra operativo desde Septiembre de 2018, convirtiéndose en el primer parque solar del programa RenoVar que inyectó energía al SADI. Este emprendimiento cuenta con una capacidad operativa de 24,75Mw, equivalente al consumo eléctrico de 17.000 hogares

c) Parque Fotovoltaico La Cumbre

Este emprendimiento ubicado en la localidad de La Cumbre, fue adjudicado durante el programa RenovAr 1.5 a la empresa Diaser S.A. y se encuentra operativo desde septiembre de 2018, asimismo, al igual que el proyecto anterior, se encuentra vinculado al SADI. Este parque goza de una potencia instalada de 22Mw, capaz de abastecer de energía eléctrica a 13.000 hogares.[6]

---

[6] En virtud de la energía producida por los parques La Cumbre y Caldenes del Oeste, la Provincia de San Luis concluyó el año 2018 siendo la jurisdicción provincial con mayor generación de energía fotovoltaica incorporada al SADI.

d) Proyecto Estación Solar Las Quijadas

El presente proyecto fue declarado de interés provincial mediante la Ley V-0864-2013, afectando para ello una superficie de 89.900 hectáreas destinadas al desarrollo de una mega estación solar fotovoltaica. Si bien el presente emprendimiento nunca superó la etapa de estudio de suelos y análisis de factibilidad, este proyecto recibe un régimen especial de promoción y fomento mediante la IX-0921-2014, la cual será analizada posteriormente.

2.2. Aprovechamiento energético de residuos - Generación de Biogás

El aprovechamiento energético derivado de la descomposición anaeróbica de materia orgánica, es una fuente importante para la generación de energía eléctrica. Si bien no es pacífico el debate en cuanto a considerar este tipo de energías como renovables -lo que a nuestro criterio justificó un tratamiento particular en la Ley de Promoción de Energías Renovables (Ley IX-0921-2014)-, lo cierto es que el combustible generado a partir de materia orgánica es una alternativa ambientalmente conveniente a la utilización de combustibles fósiles. Esta fuente de energía es explotada en San Luis mediante dos plantas generadoras de biogás, a saber:

a) Biodigestor El Jote

La planta de tratamiento y reciclado de residuos "El Jote" ubicada en la localidad de Carpintería, incorporó en octubre de 2015 dos biodigestores que generan energía eléctrica mediante el aprovechamiento de los residuos sólidos urbanos (RSU), convirtiéndose así en la primera planta de reciclaje generadora de biogás del país, con una capacidad de procesamiento de hasta 3 toneladas de RSU capaz de generar 300m^3 de combustible.

Sin embargo, debemos aclarar que al igual que la planta fotovoltaica de Terrazas del Portezuelo este emprendimiento genera energía eléctrica para abastecimiento interno, sin estar integrado al SADI.

b) Planta Yanquetruz

Este emprendimiento ubicado en la zona rural de Juan de Llerena, fue adjudicado durante el programa RenovAr 1.0 a la Asociación de Coope-

rativas Argentinas (ACA) y se encuentra operativo desde agosto de 2017, convirtiéndose en el segundo emprendimiento que comenzó a entregar energía al SADI, con una potencia instalada de 1,2Mw.

Este emprendimiento aprovecha los desechos orgánicos de origen animal y vegetal (purín de cerdo y forrajes de maíz y sorgo) que se producen en el criadero de cerdos Yanquetruz, abasteciendo el consumo propio del criadero e inyectando el excedente al SADI.

c) Proyectos adjudicados durante la ronda 2.0 de RenovAr

Durante la ronda 2.0 del programa RenovAr se adjudicaron dos proyectos de biogás a desarrollarse en la provincia de San Luis por un potencial total de 2 MW, estos fueron:

Proyecto Bio Justo Daract: Emprendimiento a desarrollarse en la localidad de Justo Daract, adjudicado a la empresa Biomass Crop S.A. por un potencial de 1 MW.

Proyecto Don Roberto Bio: Emprendimiento a desarrollarse en la localidad de Justo Daract, adjudicado a la empresa Antiguas Estancias Don Roberto S.A. por un potencial de 1 MW.

2.3. Energía Hidráulica

Si bien esta Provincia cuenta con un total de veinte diques y embalses, existen apenas dos mini centrales hidroeléctricas que explotan esta fuente de energía, una ubicada en la localidad de Saladillo integrada por tres turbinas de 400 Kw, cada una con una potencia total de 1,2Mw, y otra en la localidad de San Francisco del Monte de Oro compuesta por dos turbinas de 200Kw cada una. No obstante, ninguno de estos emprendimientos se encuentra conectado al SADI.

2.4. Energía Eólica

Según un estudio realizado en 2010 por un equipo de investigación de energía solar de la Universidad Nacional de San Luis (UNSL), en las localidades de La Punta y Villa de la Quebrada existen vientos con velocidades que rondan los 7,5 a 9m/s (metros por segundo). Si tenemos en cuenta que en Comodoro Rivadavia, donde se ubica uno de los

grandes parques eólicos del país se registran vientos promedios de 9 a 9,5m/s, es fácil concluir que San Luis tiene una gran fuente de energía renovable que no está siendo aprovechada.

Como corolario creemos que la Provincia de San Luis posee valiosos recursos naturales aptos para la producción de energías renovables, no sólo mediante el aprovechamiento de la energía solar y la energía derivada de la materia orgánica (como lo hace actualmente), sino también apostando por la energía hidráulica y eólica, desafío que deberá ser asumido por la provincia en pos de alcanzar una efectiva diversificación sustentable de la matriz energética.

3. Legislación Provincial – Promoción de Energías Renovables

En el orden de las acciones normativas adoptadas por la Provincia de San Luis para promover las energías renovables mediante la implementación de medidas tributarias, abordaremos el análisis legislativo comenzando por la CP para luego abarcar las restantes normativas conforme su fecha de promulgación.

3.1. Constitución Provincial

Tal como fue mencionado al inicio del presente capítulo el derecho al medio ambiente sano se encuentra resguardado en la CP desde 1987 (Preámbulo y artículo 47). No obstante, la carta orgánica provincial da un paso más en la protección del ambiente, incluyendo a los regímenes de promoción fiscal como mecanismos para fomentar el aprovechamiento y transformación de los recursos naturales en su artículo 82**.**

En tal sentido la CP establece que el Estado promueve el bienestar de la sociedad mediante el desarrollo económico y social, fomentando la generación de la riqueza en todos los sectores de la economía, en especial la producción de las industrias madres y las transformadoras de la producción rural y minera, los programas y proyectos de promoción industrial que tengan por objeto el aprovechamiento y transformación de los recursos naturales, renovables y no renovables de la Provincia, mediante sistemas o regímenes de promoción, concesiones de carácter temporario, primas, recompensas de estímulo, exención de impuestos y contribuciones

y otros beneficios compatibles con esta Constitución[7]. Siendo así la propia Constitución Provincial pone en cabeza del Estado el deber de promover proyectos de aprovechamiento y transformación de recursos renovables, mediante la implementación de exenciones de impuestos y contribuciones (beneficios fiscales), permitiéndonos contemplar la figura de medidas tributarias con fines extrafiscales.

Si bien es cierto que tanto por la época de sanción de la Constitución (1987) como por el hecho de promover el aprovechamiento de recursos no renovables, no consideramos oportuno afirmar que los beneficios fiscales con fines ambientales estuvieran presentes en la cabeza de los constituyentes provinciales, lo cierto es que este articulo 82 incorpora la figura de medidas tributarias con finalidad extrafiscal, como herramientas para promover el aprovechamiento y transformación de los recursos naturales renovables y no renovables.

Siguiendo la clasificación utilizada en la presente obra podríamos concluir que el citado artículo 82 tiene un doble carácter extrafiscal, en tanto promueve el aprovechamiento y trasformación de recursos naturales renovables (norma tributaria ambiental) a la vez que promueve el aprovechamiento y transformación de recursos naturales no renovables (norma tributaria anti-ambiental). Sin embargo, dejando de lado la clasificación propia de ésta obra, consideramos de sumo interés destacar el hecho de que el propio texto constitucional contemple la figura de medidas tributarias con finalidad extrafiscal.

3.2. Ley 2902 de 1961(adhesión a la Ley Federal de Energía 15336)

A los fines de referir a los antecedentes provinciales vinculados a la promoción de energías debemos remitirnos a la presente Ley, mediante la cual la provincia adhiere al régimen de energía eléctrica establecido por la Ley nacional 15336[8], también conocida como Ley Federal de la Energía. Esta legislación nacional establece que las obras de generación, transformación y transmisión de energía eléctrica, como así también la energía generada o distribuida, no podrán estar sujetas a impuestos provinciales o municipales[9].

---

7 Artículo 82 de la CP.

8 Artículo 1 de la Ley 2902.

9 Articulo 12 Ley 15336.

Lejos de realizar una adhesión sin reservas y entrar en la polémica en relación a limitación en las facultades tributarias provinciales y municipales, la Ley Provincial ratifica lo dispuesto por la legislación nacional, estableciendo que todas las obras destinadas a la generación, transformación y transmisión de energía eléctrica, como así también la energía generada o transportada, no podrán ser gravadas con impuesto o contribución alguna, con excepción –por supuesto- de las tasas retributivas por servicio o mejoras[10].

Si bien es cierto que tanto el marco legal nacional como provincial nada dicen respecto a la generación o promoción de energías renovables, se trata del primer antecedente provincial de medidas tributarias destinadas a promover la industria de la energía eléctrica. Por otro lado debemos advertir que si bien la presente norma fue derogada en 2004, en éste mismo año se sanciono la norma que será abarcada en el punto siguiente, la cual constituye la Ley marco en materia de energía eléctrica de la Provincia.

3.3. Ley VIII-0276 de 2004 (generación, transporte y distribución de energía eléctrica)

Días previos a la derogación de la Ley 2902 la legislatura provincial sancionó la presente norma, mediante la cual se regula la generación, sub-transporte y distribución de energía eléctrica en la Provincia de San Luis[11]. Al igual que lo sucedido en el marco de la Ley anterior, la Provincia adhiere al régimen establecido por la normativa Nacional, contemplado ahora en las Leyes 15336, 19552 y 24065.

Si bien en este caso nada dice la Ley provincial respecto a los beneficios fiscales para las obras destinadas a la generación, sub-transporte y distribución de energía, la presente norma avanza en aspectos vinculados en cierta manera a las energías renovables.

En tal sentido la Ley provincial dispone que la infraestructura física, las instalaciones y la operación de los equipos asociados a la generación, transporte y distribución de energía eléctrica deben responder a los estándares de emisión de contaminantes vigentes y los que se establezcan en el futuro dentro del orden provincial. Asimismo es de interés destacar que en el marco de la presente Ley se crea la Comisión Reguladora Provincial

---

10 Artículo 7 de la Ley 2902.

11 Artículo 1 de la Ley VIII-0276.

de la Energía Eléctrica, la cual tiene dentro de sus funciones velar por la protección del ambiente[12].

3.4. Ley VI-0159 de 2004 (Código de Aguas)

En abril de 2004 la legislatura de San Luis sancionó el Código de Aguas de la Provincia, estableciendo dentro de sus principios la conservación y protección del medio ambiente como así también la planificación hidrológica integral y la preservación de los ecosistemas[13].

Dentro de su cuerpo introductorio la presente Ley prevé la posibilidad de que el Estado Provincial disponga de instrumentos pertinentes para obtener el reintegro de los fondos utilizados en las obras de embalses o usinas hidroeléctricas[14], dejando la puerta abierta a la creación de tributos con asignación específica ambiental. No obstante, este tipo tributos con fines recaudatorios cuyos fondos son destinados a cuestiones ambientales (vgr. financiamiento de usinas hidroeléctricas) no deben confundirse con los tributos ambientales, en tanto no buscan de manera alguna desalentar la realización o utilización de conductas o bienes que atentan contra el medio ambiente[15].

Por otro lado, el Código de Aguas de la Provincia prevé dentro de su Título II, Capitulo II destinado a los usos especiales en el aprovechamiento del agua, una sección destinada al uso del agua para la generación de energía hidráulica[16], limitándose conceptualizar la energía hidráulica y establecer los requisitos para la concesión del uso del agua, según se trate de un aprovechamiento con fines privados o públicos. Si bien es cierto que el presente Código no contempla medidas tributarias concretas, el Titulo VIII destinado a los incentivos y fomentos para el uso racional y eficiente del agua faculta al Poder Ejecutivo a establecer incentivos consistentes en

---

12 Artículo 17, inciso k) de la Ley VIII-0276.

13 Artículo 1 de la Ley VI-0159.

14 Artículo 3 de la Ley VI-0159.

15 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, pp. 29-36.

16 Artículos 66 a 70 de la Ley VI-0159.

la reducción parcial o total en los montos a pagar en concepto de canon, consumo de agua y otros que considere convenientes[17].

Nobleza obliga referirnos a que la posibilidad otorgada al Poder Ejecutivo de establecer otros incentivos que considere pertinentes, dejaría la puerta abierta a la implementación de subsidios u otros instrumentos de fomento diferente a beneficios fiscales, ya que en el caso que buscase incentivar mediante éstos últimos estaríamos hablando de una clara violación al principio de legalidad tributaria.

Por último nos permitimos realizar un comentario crítico al Código de Aguas Provincial, ya que al referirse a las concesiones de uso del agua establece que se otorgaran concesiones por usos especiales en orden de preferencia a las siguientes actividades: abastecimiento de poblaciones; agrícola; industrial; ganado; acuícola; minero; medicinal; recreativo y por último la energía hidráulica, dejando las concesiones de uso de agua para producción de energía hidráulica como el uso especial del agua menos trascendente en la cadena de prioridades, por debajo inclusive de la utilización del agua para la actividad minera[18].

3.5. Ley VIII-0541 de 2006 (Ley provincial de hidrocarburos)

Al determinar y valorar la normativa tendiente a promover la explotación y uso de energías renovables a través de la tributación ambiental, no podemos pasar por alto aquellas que utilizan medidas tributarias en un sentido contrario, es decir para promover energías no renovables, ya que éstas últimas también se vinculan con el medio ambiente solo que lo hacen perjudicándolo (tributación anti-ambiental).

En tal sentido la presente norma (Ley Provincial de Hidrocarburos) sancionada en el año 2006, introduce beneficios fiscales destinados a promover la exploración, explotación y transporte de hidrocarburos en el territorio provincial. En particular el Capítulo Sexto destinado a regular los tributos provinciales, dispone la exención de Impuestos a los Sellos para los actos, contratos u operaciones de carácter oneroso instrumentadas cuyo

---

17 Artículos 134 a 139 de la Ley VI-0159.

18 Artículo 25 de la Ley VI-0159.

objeto directo sean operaciones reguladas por la presente Ley[19], y la no sujeción a ingresos brutos por el plazo de 30 años[20].

Siendo así los beneficios fiscales referidos tienen una clara finalidad extrafiscal, la cual es promover la explotación de hidrocarburos en el territorio provincial, estableciendo incluso que las regalías abonadas por el concesionario estarán destinadas a integrar un fondo específico para el desarrollo e innovación tecnológica cuyo objeto será la financiación de proyectos energéticos[21], lo cual si bien escapa al campo del derecho tributario, evidencia el interés en promover la explotación de los hidrocarburos como fuente de energía.

Si bien es cierto que en la Provincia de San Luis no existe explotación de hidrocarburos -hallándose solo algunas zonas sujetas a concesiones de exploración-, realizando un análisis normativo y a los fines de la presente obra, no podemos dejar de mencionar la Ley Provincial de Hidrocarburos en tanto incorpora beneficios fiscales anti-ambientales, con la finalidad de promover esta fuente de energía no renovable.

3.6. Ley VIII-0549 de 2006 (creación de Energía de San Luis - SAPEM)

Mediante esta Ley la legislatura provincial crea una sociedad denominada "Energía de San Luis SAPEM" (Sociedad Anónima con Participación Estatal Mayoritaria[22]), destinada a la investigación, generación, exploración y explotación de energías en el territorio provincial.

En particular esta sociedad establece dentro de su objeto social la investigación, generación, exploración y explotación de la energía tanto renovable como no renovable[23], como así también el desarrollo de investigaciones vinculadas al sector energético y aspectos ambientales relacionados como: eficiencia energética; estudios, dictámenes y evaluaciones de impacto ambiental; servicios relacionados con el protocolo de Kyoto

---

19 Artículo 20 de la Ley VIII-0541.

20 Artículo 21 de la Ley VIII-0541.

21 Artículo 29 de la Ley VIII-0541.

22 Resulta de interés destacar que si bien la Ley VIII-0549 establece una participación estatal mínima del 51%, desde el momento de su constitución y hasta la actualidad el 99% de sociedad pertenece al estado provincial, en tanto que solo un 1% pertenece al sector privado.

23 Artículo 4, inciso c), de la Ley VIII-0549.

y cualquier otro mecanismo destinado al uso eficiente de la energía y el desarrollo de energías limpias[24].

Si bien la presente Ley no hace mención a medidas tributarias ambientales, no podemos dejar de mencionar la influencia de la creación de ésta sociedad en el desarrollo de energías renovables en la Provincia, en tanto el propio objeto social contempla, dentro de sus actividades, la investigación de mecanismos destinados a promover el desarrollo de energías limpias. En tal sentido, consideramos de interés destacar que Energía de San Luis SAPEM es la empresa operadora del Parque Fotovoltaico Terrazas del Portezuelo, como así también de las Centrales Hidroeléctricas ubicadas en las localidades de Saladillo y San Francisco del Monte de Oro, evidenciando de tal manera su interés en la promoción de energías limpias.

3.7. Decreto 4 de 2008 (Proyectos de mecanismos de desarrollo limpio)

En el marco de la Ley V-0525 de 2006 que habilita al Poder Ejecutivo Provincial a crear Programas y/u Organismos de menor rango dentro de las jurisdicciones ministeriales, el Vicegobernador de la Provincia Jorge Luis Pellegrini creó, dentro del Programa Protocolo de Kioto, dependiente del Ministerio de Medio Ambiente, el Subprograma Proyectos de Mecanismos de Desarrollo Limpio (MDL)[25].

El presente decreto establece que el Subprograma creado tendrá dentro de sus funciones y misiones: elaborar y desarrollar proyectos de MDL para gases de efecto invernadero; presentar proyectos de MDL a nivel Ejecutivo Provincial, Autoridades Nacionales y proseguir los pasos estipulados en el Protocolo de Kioto; monitorear y fiscalizar la ejecución de Proyectos de MDL y coordinar acciones que demanden el desarrollo de los proyectos de MDL[26].

Si bien es cierto que el presente decreto no hace mención expresa a energías renovables, ni contempla medidas tributarias ambientales, no

---

24 Artículo 4, inciso d), de la Ley VIII-0549.

25 Se trata de un instrumento contemplado en el Protocolo de Kioto mediante el cual aquellos países contemplados en el Anexo I (Países con compromiso cuantificado de limitación o reducción de las emisiones de GEI) pueden financiar proyectos de mitigación de emisiones de gases de efecto invernadero (GEI) dentro de países en desarrollo, y recibir a cambio Certificados de Reducción de Emisiones aplicables a cumplir con su propio compromiso de reducción.

26 Articulo 3 Decreto 4/08.

podemos dejar de mencionar la importancia que tiene la creación de un organismo ministerial destinado a la elaboración y desarrollo de MDL, abriendo paso a la posibilidad de instalación de proyectos en la Provincia[27].

3.8. Ley I-0648 de 2008 (Plan estratégico de visión inteligente territorial y ambiental)

Esta Ley tiene como objeto establecer el marco jurídico del "Plan Estratégico de Visión Inteligente Territorial y Ambiental", también denominado "Plan Evita". Este plan está compuesto por acciones, programas, proyectos y obras destinados a garantizar el desarrollo sustentable y generar condiciones e infraestructura que sirvan de soporte a la inversión privada, expansión en la producción y generación de fuentes de trabajo[28].

Cabe resaltar que no pudimos acceder al denominado "Plan Evita" a los fines de indagar si el mismo contempla o no el desarrollo de energías renovables como un modo de fomentar el desarrollo sustentable de la provincia, no obstante consideramos de interés destacar la presente Ley en tanto la misma dispone que el Plan Estratégico generará un escenario de certidumbre en la utilización de los recursos de la Provincia, de manera tal que en los casos que corresponda, se considere la internalización de costos ambientales, que posibiliten la aplicación de políticas fiscales adecuadas[29], abriendo la puerta a los tributos ambientales como mecanismos para internalizar las externalidades (costos ambientales) en cabeza de quienes las generen (agentes contaminantes).

3.9. Ordenanza 1117 de 2008 - Municipalidad de Merlo (Código tributario municipal)

El Consejo Deliberante de la Municipalidad de Merlo sancionó en el año 2008 su Código Tributario Municipal, aplicable a todos los tributos que establezca la Municipalidad de Merlo mediante la Parte

---

27 El complejo ambiental de Villa Dominico (primer proyecto de MDL de nuestro país) a partir de un convenio con la empresa holandesa Van der Wiel para la desgasificación del biogás emanado del relleno sanitario, recibió unos 40 millones de toneladas de residuos sólidos urbanos a lo largo de sus 26 años de vida útil.

28 Artículo 9 de la Ley I-0648.

29 Artículo 12 de la Ley I-0648.

Especial de ésta norma. Dentro de los tributos allí establecidos destacamos la "Contribución sobre el Comercio, la Industria y los Servicios", la cual grava el ejercicio de cualquier actividad comercial, industrial, de servicios u otra a título oneroso y todo hecho o acción destinada a promoverla, difundirla, incentivarla o exhibirla de algún modo, en virtud de los servicios municipales de contralor, salubridad, higiene, asistencia social y cualquier otro no retribuido por un tributo especial, pero que tienda al bienestar general de la población[30].

En relación a esta contribución, la presente ordenanza faculta al Consejo Deliberante a establecer reducciones de hasta un 20% por los ingresos que provengan de los procesos productivos y/o de la venta de productos que contribuyan a la calidad del medio ambiente, contemplando de tal manera un beneficio fiscal destinado a aminorar el pago de un gravamen con la finalidad de incentivar la realización o utilización de actividades o bienes favorables con el medio ambiente.

3.10. Ley VIII-0664 de 2009 (Fomento a las inversiones para el desarrollo económico)

La denominada "Ley Fomento a las inversiones para el Desarrollo Económico Provincial" declara de interés provincial los planes y programas de inversión vinculados a los sectores industrial, agropecuario, ganadero, minero, turístico, de nuevas tecnologías, inmobiliario y de energías alternativas, que incrementen en forma efectiva el empleo y la base productiva de la economía provincial[31].

Si bien la presente Ley no se trata de una norma de fomento exclusivo de energías renovables o alternativas, sino de promoción del desarrollo provincial mediante el fomento de diversos sectores, entre los cuales se encuentran las energías alternativas, estamos ante la primer Ley provincial que contempla expresamente el fomento de energías alternativas a través medidas tributarias.

Según lo establecido en ésta Ley, los beneficiarios (personas físicas o jurídicas cuyos proyectos justifiquen efectivas inversiones) podrán gozar de los siguientes incentivos[32]:

---

30 Artículo 244 de la Ordenanza 1117/08.

31 Artículo 1 de la Ley VIII-0664.

32 Artículo 7 de la Ley VIII-0664.

a) Exención sobre impuestos provinciales por el lapso de 15 años: 100% durante los cinco años iniciales, 50% durante los siguientes cinco años y 25% durante los restantes cinco años

En primer lugar, se exime del pago del Impuesto sobre Ingresos Brutos contemplado en los artículos 178 a 215 del Código Tributario Provincial (CTP). También se exime del pago al Impuesto Inmobiliario artículos 159 a 177 CTP. Asimismo, se establece la exención del Impuesto de Sellos presente en los artículos 216 a 266 CTP y, por último, se exime del pago Impuesto a los Automotores, Acoplados y Motocicletas regulado en los artículos 266 a 278 CTP.

b) Crédito Fiscal

En segundo lugar, la presente Ley establece que se otorgará un certificado por un importe de hasta un 50% del monto de impuestos provinciales a devengar por el contribuyente en el periodo fiscal correspondiente y que sean originados en el proyecto de inversión. Este crédito fiscal será nominativo e intransferible y podrá ser utilizado para cancelar cualquier impuesto provincial del contribuyente.

c) Adquisición de terrenos fiscales

Se brinda la posibilidad de que los beneficiarios accedan a terrenos en parques industriales existentes o a crearse en la provincia, para el desarrollo del proyecto de inversión, pagaderos en cinco años sin interés y con un año de gracia.

d) Subsidios de carácter laboral

Por otro lado la Ley concede un incentivo dirigido a incrementar en forma efectiva el empleo provincial, otorgando subsidios a beneficiarios que incluyan en sus proyectos la contratación de trabajadores del Plan de Inclusión Social "Trabajo por San Luis"[33].

---

[33] Todos aquellos empleadores que incluyan dentro de los proyectos presentados en el marco de la presente Ley, la contratación de trabajadores beneficiarios del Plan de Inclusión Social Trabajo por San Luis podrán acceder a un subsidio equivalente al:

e) Subsidios para la tasa de interés

Por último se establece que el Estado Provincial subsidiará al beneficiario, según se acuerde al momento de presentación del proyecto, el total o parte de los intereses que se devenguen en función del crédito otorgado.

La presente Ley fue reglamentada mediante el Decreto 1726-MHP de 2009, el cual designa como autoridad de aplicación al Ministerio de Hacienda Pública o área que éste designe. La autoridad de aplicación será la encargada -junto al Poder Ejecutivo- de aprobar los proyectos y conceder los beneficios establecidos en la Ley VIII-0664[34].

Respecto a la reglamentación de los beneficios contemplados en la Ley VIII-0664, el Decreto Reglamentario establece que los beneficiarios podrán gozar de todos o algunos de los incentivos contemplados en el artículo 7° de la referida Ley, según la naturaleza del proyecto, facultando a la Autoridad de Aplicación a evaluar cada requerimiento. Asimismo se dispone que los proyectos que soliciten ambos beneficios, se les concederá para el primer año del mismo el crédito fiscal y a partir del segundo año, mientras se mantenga la continuidad, la exención impositiva.

En relación al crédito fiscal la Dirección Provincial de Ingresos Públicos habilitará una cuenta corriente de certificados fiscales a nombre del contribuyente por el monto del crédito fiscal otorgado[35], el cual se podrá destinar a abonar cualquier obligación fiscal provincial del contribuyente en relación a los Impuestos de Sellos, Inmobiliario, a los Automotores, Acolados y Motocicletas y sobre los Ingresos Brutos[36].

Una vez obtenida la exención a través del Decreto particular pertinente y a los fines de gozar de la exención impositiva, los beneficiarios deberán anualmente acreditar ante la autoridad de aplicación: mantener el personal promedio del proyecto inicial; incorporar personal con antigüedad mínima de 2 años en la Provincia; generar círculos virtuosos en la economía provincial; acreditar inversiones, gastos o salarios que

---

1) 100% de la colaboración económica de carácter no remunerativa estipulada por la Ley N° I-0001-2004 (5411*R) Plan de Inclusión Social Trabajo por San Luis y sus modificatorias, durante los primeros 6 meses de la relación laboral; 2) 75% de dicha colaboración económica, durante los segundos 6 meses de la relación laboral; 3) 50% de la colaboración económica, durante los terceros 6 meses de la relación laboral; 4) 25% de la colaboración económica, durante los cuartos 6 meses de la relación laboral.

34 Artículos 2 a 7 del Decreto 1726-MHP/09.

35 Artículo 10 del Decreto 1726-MHP/09.

36 Artículo 18 del Decreto 1726-MHP/09.

superen en tres veces el monto eximido de impuestos al año y obtener certificado de cumplimiento fiscal[37].

3.11. Ley N° VIII-0737 de 2010 (adhesión a la Ley nacional 26190)

Mediante la presente Ley la Provincia adhiere sin reservas al Régimen de Fomento Nacional para el Uso de Fuentes Renovables de Energía destinada a la Producción de Energía Eléctrica, Ley nacional 26190 y su Decreto Reglamentario 562/09.

La adhesión a este régimen implicaría trasladar el marco jurídico nacional a la jurisdicción provincial y mostraría un cierto grado de coherencia normativa en aras de promover la generación y consumo de energías renovables, no obstante tras la sanción de la Ley nacional 27191 (que modifica el régimen de la Ley nacional 26190), San Luis se convirtió en una de las ocho provincias que hasta el día de la fecha se niega a adherirse al régimen nacional.

3.12. Ley IX-0749 de 2010 (Plan Maestro Ambiental 2010-2020)

La presente Ley tiene como objeto aprobar el "Plan Maestro Ambiental: Tratado de Paz entre Progreso y Medio Ambiente - Estrategia 2010-2020", una agenda de Estado a largo plazo que busca establecer y ejecutar políticas tendientes a lograr un progreso y desarrollo económico-social en armonía con el medio ambiente.

Esta agenda estatal contempla diez ejes estratégicos (objetivos macro) en base a los cuales se deben elaborar y ejecutar las políticas públicas provinciales durante diez años, uno de los cuales establece como objetivo "Implementar medidas de adaptación y mitigación frente al cambio climático", persiguiendo para ello el cumplimiento de objetivos específicos o sub metas tales como: generar energías limpias, diversificando la matriz energética provincial; reducir el consumo de energía a través de la eficiencia energética; reducir las emisiones de CO_2 y reducir las emisiones de GEI provenientes de la actividad agrícola-ganadera.

Si bien este plan maestro ambiental no establece medidas tributarias ambientales ni ningún otro mecanismo estatal para la promoción

---

37 Artículo 21 del Decreto 1726-MHP/09.

de energías renovables, se sientan las bases con las que el Estado Provincial deberá diseñar e implementar tales mecanismos, a la vez que compromete al propio Estado a implementar medidas consecuentes con las políticas adoptadas.

Tomando en cuenta lo desarrollado en el punto anterior, en relación a los proyectos y emprendimientos de energías renovables, no podemos dejar de entender los mismos dentro del marco otorgado por ésta agenda estatal. En tal sentido los emprendimientos de energía renovable puestos en marcha en San Luis generan energía limpia, diversifican la matriz energética, reducen las emisiones de CO2 y las emisiones de GEI provenientes de la actividad agrícola, ganadera y residuos sólidos urbanos.

3.13. Ley VIII-0254 de 2011 (Ley Impositiva Anual para el ejercicio fiscal 2012)

La presente Ley Impositiva Anual (LIA) para el periodo fiscal 2012, incorpora un beneficio fiscal sobre el Impuesto a los Automotores contemplado en el Titulo Cuarto del Libro Segundo del CTP (Ley VI-0490 de 2005).

Este nuevo beneficio fiscal establece que los vehículos automotores que utilicen una tecnología de motorización alternativa a los motores convencionales de combustión interna, gozaran de una bonificación del 50% aplicable a las alícuotas establecidas sobre el Impuesto a los Automotores[38], fomentando el uso de vehículos propulsados por fuentes renovables y desincentivando la utilización de aquellos propulsados por combustibles fósiles.

A los fines de despejar toda duda la normativa establece expresamente que gozaran de éste beneficio los vehículos propulsados por: un motor eléctrico y alternativamente o en forma conjunta por un motor de combustión interna (vehículos híbridos); un motor eléctrico exclusivamente, u otros tipos de energías alternativas, conforme lo defina la autoridad de aplicación.

Debemos destacar que el presente beneficio fiscal incorporado al periodo fiscal 2012 sigue vigente en la Ley Impositiva para el periodo 2019, aunque disminuyendo su bonificación a un 25% del valor de las alícuotas establecidas para el presente período, siendo el único beneficio fiscal ambiental vigente en la LIA hasta la fecha.

---

38 Artículo 40, inciso 7), de la Ley VIII-0254.

3.14. Ley IX-0821 de 2012 (Plan Estratégico de Energía 2012-2025)

Esta Ley aprueba el denominado "Plan Estratégico de Energía 2012-2025", una agenda de Estado que tiene como principal objetivo garantizar la disponibilidad energética (presente y futura) bajo un criterio de productividad aceptable para todos los actores sociales, procurando para ello el uso eficiente, el fortalecimiento de la infraestructura y la diversificación de la matriz energética en pos del desarrollo sustentable y la autarquía energética provincial[39].

En base a esta política de Estado en materia energética, se fijan tres ejes estratégicos tendientes a procurar una disponibilidad energética eficiente y sustentable, estos son: proporcionar la infraestructura necesaria para la provisión y transporte de energía eléctrica y gas natural; promover la eficiencia energética en el consumo de energía eléctrica y combustibles fósiles, y desarrollar energías en base a fuentes renovables. Este plan continúa con el objetivo macro planteado por el Plan Maestro Ambiental, en relación a generar energías limpias diversificando la matriz energética provincial y aspirando a alcanzar una autarquía energética sustentable.

Al igual que lo sucedido con el Plan Maestro Ambiental, el Plan Estratégico de Energía no incorpora mecanismos estatales que promuevan el uso de energías renovables, sino que sienta las bases y compromete al Estado para que promueva dichas energías, promoción que se verá plasmada en la siguiente Ley.

3.15. Ley IX-0921 de 2014 (Ley de promoción y desarrollo de energías renovables)

En el marco otorgado por la CN (artículo 124), la CP (artículos 82 y 88), el Plan Maestro Ambiental 2010-2020 y el Plan Estratégico de Energía 2012-2025, la Legislatura provincial sancionó el presente cuerpo normativo denominado "Ley de Promoción y Desarrollo de Energías Renovables", declarando de interés provincial la investigación, desarrollo, generación, explotación, comercialización y consumo de energías renovables, y estableciendo mecanismos para su promoción y fomento[40].

---

39 Artículo 1 de la Ley IX-0821.

40 Artículo 1 de la Ley IX-0921.

Esta Ley sancionada con un sentido pragmático busca cumplir los compromisos asumidos por los Planes Estratégicos 2010-2020 y 2012-2025 en materia de energías renovables. Prueba de ello son los propios fines enunciados en pos de diversificar la matriz energética provincial; propiciar el crecimiento económico mediante emprendimientos de energías renovables; incentivar la radicación de industrias vinculadas a las energías renovables; fomentar el desarrollo electro-energético basado en fuentes renovables de energía y promover la investigación, desarrollo e inversiones en materia de energías renovables[41].

Asimismo, la presente normativa establece definiciones propias las cuales, si bien presentan similitudes a los conceptos enunciados en las Leyes nacionales 26190 y 27191, fijan nociones y condiciones particulares que merecen su distinción, a saber:

a) Energías Renovables

La redacción de la norma establece que *"*todas aquellas que se generan a partir de fuentes renovables, que se producen naturalmente, como la energía eólica, la energía solar, la energía hidráulica y la energía geotérmica…". Hasta aquí no había diferencia relevante en relación a la definición establecida en el artículo 4 de la Ley 26190 y articulo 2 de la Ley 27191.

No obstante, la Ley provincial continua diciendo "…También se incluyen entre estas, el aprovechamiento energético de residuos sólidos o líquidos o de restos derivados de la actividad humana, siempre que se utilicen procedimientos no contaminantes en la generación de energía: biomasa, gases de vertedero, gases de plantas de depuración, aplicación de tecnología de hidrogeno como combustible y vector energético, bioetanol, biodiesel y biogás que se obtengan a partir de materias primas de origen agroindustrial, agropecuario, oleaginosas, de la foresto-industria o desechos orgánicos que cumplan con las condiciones de calidad que determine la autoridad de aplicación, entre otras"[42]. De esta manera, se determinó una condición especial a cumplir por estas fuentes de energía para ser consideradas renovables.

Entendemos que tal condicionamiento es congruente con las criticas presentadas a estas fuentes de energías y la resistencia de parte de la doctrina en considerarlas energías renovables o limpias. En este sentido,

---

41 Artículo 2 de la Ley IX-0921.

42 Artículo 3, inciso a), de la Ley IX-0921.

creemos que la definición contemplada en la Ley provincial es superadora de la establecida por la normativa nacional, ya que compromete a los generadores de éste tipo de energía a utilizar procedimientos no contaminantes, considerando tanto el fin (energía renovable) como los medios empleados para alcanzarlo (procesos no contaminantes).

b) Energía eléctrica generada a partir de fuentes de energías renovables

La normativa la define como "la electricidad generada por equipamiento que utiliza fuentes de energía renovable como materia prima"[43]. Nuevamente, la Ley provincial se aparta de la normativa nacional, ya que ésta última admite la posibilidad de considerar como renovable la parte de energía generada a partir de dichas fuentes en centrales híbridas, sin estar contemplada esta posibilidad en la Ley provincial.

c) Generador

El articulado lo define como aquel que "genera energía eléctrica y tiene como fin primordial inyectarla a la red de distribución y comercializarla"[44].

d) Generador distribuido

Se trata de "quien genera energía eléctrica, sin que sea su fin primordial y la inyecta en su totalidad a la red de un distribuidor".

e) Autogenerador

"Quien produce energía eléctrica exclusivamente para autoabastecimiento, sin estar vinculado a la red de distribución"[45].

---

43 Articulo 3 inc. b Ley IX – 0921.

44 En base a los emprendimientos mencionados en el subcapítulo anterior, podríamos incluir en ésta categoría a los Parques Fotovoltaicos Caldenes del Oeste y La Cumbre.

45 Entendemos que el Parque Solar Fotovoltaico Terrazas de Portezuelo encuadraría en esta figura, ya que el mismo produce energía eléctrica para abastecimiento exclusivo de los edificios públicos administrativos de dicho complejo.

f) Autogenerador distribuido

"Quien produce energía eléctrica fundamentalmente destinada a satisfacer sus propias necesidades y que en algunos casos puede ofrecer a los agentes que lo demande los excedentes de su producción"[46].

g) Cogenerador

"Quien aprovechando características particulares de su proceso productivo principal, desarrolla como actividad secundaria la generación de energía eléctrica"[47].

Mediante estas definiciones propias se busca alcanzar una autonomía legislativa respecto a la normativa nacional, estableciendo un concepto propio de lo que se entenderá por "energías renovables" y creando categorías diferenciadas dentro de los beneficiarios para justificar los diferentes incentivos a otorgar.

Luego de plasmar los fines perseguidos y enunciar definiciones propias, la normativa incorpora un Plan de Incentivos de Energías Renovables (PIER) aplicable a los proyectos vinculados al sector de energías renovables que establezcan sus operaciones en la provincia e incrementen el empleo y la base productiva de la economía provincial[48].

El régimen de promoción y fomento atiende a las características particulares de los emprendimientos, estableciendo incentivos en base a las diferentes categorías de beneficiarios definidas en el artículo 3, a saber:

I) Los generadores de energía de fuentes renovables que se radiquen en el territorio afectado al emprendimiento Estación Solar Las Quijadas (Ley V-0864-2013), como así también aquellos que sean declarados de interés provincial por el Poder Ejecutivo, podrán solicitar una exención sobre los Ingresos Brutos y del Impuesto de Sellos generados por la actividad de pro-

---

46 Creemos que se podría incluir dentro de esta definición al emprendimiento de viviendas bioclimáticas instaladas en la localidad de Villa Mercedes – San Luis, ya que las mismas cuentan con paneles fotovoltaicos y molinos aerogeneradores, destinados al abastecimiento interno de la vivienda, contemplando la posibilidad de que el excedente sea inyectado a una red y comercializado

47 Entendemos que las plantas de Biogás Yanquetruz y El Jote encuadrarían dentro de esta categoría.

48 Articulo 10 Ley IX-0921. En este último aspecto la Ley incluye como finalidad secundaria o accesoria el hecho que estos proyectos incrementen en forma efectiva el empleo y la base productiva de la economía provincial (similar al fin dispuesto por la Ley VIII-0664).

ducción y venta de energía por un lapso de quince años -100% durante los cinco años iniciales, 50% durante los siguientes cinco años y 25% durante los restantes cinco año-[49].

II) Los auto-generadores de energías de fuentes renovables podrán solicitar el otorgamiento de un crédito fiscal por un importe de hasta el 50% de los impuestos provinciales a devengar por el contribuyente en hasta cuatro ejercicios fiscales, de acuerdo a lo que se determine en la reglamentación de la presente Ley.

III) Los Autogeneradores que comercialicen el excedente de la energía generada, también podrán solicitar la exención sobre los Ingresos Brutos y del Impuesto de Sellos en relación a la energía comercializada.

IV) A su vez, apartándose del derecho tributario ambiental, aunque permaneciendo en el campo del Derecho tributario, la Ley contempla en su Capítulo V la creación de un cargo con afectación específica para el desarrollo de energías renovables[50]. Por otro lado, alejándose definitivamente del campo del derecho tributario, la norma establece otros incentivos como el acceso a los beneficios de la Ley de Generación de Empleos Ley N° I-0658-2008, para aquellos emprendimientos que contraten trabajadores del Plan de Inclusión Social –persiguiendo un aumento efectivo del empleo provincial-, y la eximición de canones por uso de los recursos naturales para quienes radiquen su emprendimiento en el territorio afectado a la Estación Solar Las Quijadas –buscando fomentar el proyecto originado en la Ley N° V-0864-2013.

Asimismo, al enunciar las funciones encomendadas a la Autoridad de Aplicación, la propia Ley le encomienda la tarea de proponer políticas fiscales ambientales, dejando la puerta abierta a la posibilidad de nuevas medidas tributarias acordes al objetivo de esta legislación[51].

Por último, la presente Ley establece, dentro de sus disposiciones transitorias, que el Poder Ejecutivo procederá a su reglamentación dentro de los 90 días desde su promulgación (26 de noviembre de 2014), deviniendo tan ambiciosa como ineficaz, ya que han transcurrido más de cuatro años sin existir reglamentación alguna, careciendo la presente Ley de carácter operativo.

---

49 Mediante este beneficio se busca reactivar el emprendimiento originado en la Ley 0864-2013, incentivando a los capitales privados a apostar por una mega planta solar fotovoltaica, capaz de generar hasta 3GW de energía eléctrica.

50 Articulo 17 Ley IX-0921.

51 Artículo 8 de la Ley IX-0921.

4. Conclusiones

El objetivo del presente capítulo consistió en determinar y valorar la normativa provincial que busca promover la generación y utilización de energías renovables mediante las herramientas otorgadas por el Derecho tributario (tributos ambientales y beneficios fiscales ambientales). A los fines de alcanzar el objetivo propuesto, comenzamos por abordar las diferentes fuentes de energía renovables y los emprendimientos que aprovechan dichas fuentes para la generación de energía eléctrica, para luego examinar las diferentes normativas vinculadas al desarrollo de las energías renovables.

En relación al primer punto, San Luis cuenta con una gran variedad de recursos naturales valiosos como fuentes de energías renovables para la producción de electricidad, en tal sentido destacamos el aprovechamiento del recurso solar y del recurso energético devenido de la descomposición anaeróbica de materia orgánica (biocombustibles). A su vez, destacamos el potencial de los recursos hídrico y eólico los cuales, a nuestro entender, no estarían siendo aprovechados.

Respecto a los emprendimientos en marcha que generan energía eléctrica en base a fuentes renovables, destacamos la existencia de tres parques fotovoltaicos que transforman de manera directa la energía solar en energía eléctrica, dos de los cuales fueron adjudicados durante el programa RenovAr y se encuentran vinculados al Sistema Argentino de Interconexión (SADI), en tanto que el emprendimiento restante se trata de una inversión estatal que abastece a los edificios de la administración pública provincial. Asimismo destacamos la existencia de dos plantas que generan energía eléctrica mediante el aprovechamiento de la descomposición anaeróbica de materia orgánica, de las cuales una sola se encuentra vinculada al SADI. Para concluir éste punto mencionamos la existencia de tres proyectos de generación de biogás adjudicados durante la ronda 2.0 de RenovAr.

Abocados al análisis de las diferentes normativas que influyen en el desarrollo de energías renovables, advertimos que la propia Constitución Provincial no solo resguarda el derecho al ambiente sano, sino que también contempla la posibilidad de utilizar medidas tributarias con fines extrafiscales, aludiendo inclusive a la utilización de las mismas para promover la industria energética. Esto último ya había sido considerado unos años antes (1961) por la Ley 2902, al prever expresamente la utilización de beneficios fiscales para fomentar la producción de energía eléctrica. En tal sentido, advertimos que el interés provincial en promover la industria energética viene afirmándose desde hace ya varios años.

Durante el desarrollo del capítulo analizamos quince legislaciones cuyo contenido se vincula, en mayor o menor media, con el desarrollo de las energías renovables en la Provincia de San Luis. Dentro de las normas referidas advertimos la presencia de la CP, doce leyes, un Decreto del Poder Ejecutivo y una Ordenanza de la Municipalidad de Merlo.

La primera regulación analizada data de 1961 (adhesión a la Ley Federal de la Energía) y si bien no se refiere a energías renovables, establece expresamente que las obras destinadas a la generación, transformación y transmisión de energía eléctrica (como así también la energía generada o transportada) no podrán ser gravadas con impuesto o contribución alguna. Cabe resaltar que si bien esta norma se derogó en 2004, el mismo año se sancionó su sucesora (Ley VIII-0276) incorporando ahora si aspectos vinculados a la preservación del ambiente -estándares de emisión contaminante y la protección del ambiente encomendada a la Comisión Reguladora Provincial de la Energía Eléctrica.

Posteriormente, abordamos diversas normativas que sin contemplar expresamente medidas tributarias ambientales, se vinculan en cierta manera con las mismas: a) El Código de Aguas de la Provincia (Ley VI-0159 de 2004), que prevé la posibilidad de crear tributos recaudatorios con asignación específica ambiental y establecer incentivos para el uso racional y eficiente del agua; b) La Ley VIII-0549 de 2006, que crea la Sociedad de Energía de San Luis SAPEM, empresa operadora del Parque Fotovoltaico Terrazas del Portezuelo y de dos centrales hidroeléctricas; c) El Decreto 4 de 2008 del Poder Ejecutivo, que crea el Subprograma Proyectos de Mecanismos de Desarrollo Limpio (M.D.L.); d) la Ley I-0648 de 2008, que prevé la posibilidad de aplicar políticas fiscales para internalizar los costos ambientales; e) La Ley IX-0749 de 2010, que aprueba el Plan Maestro Ambiental Estrategia 2010-2020, una política de Estado tendiente a lograr un progreso y desarrollo económico-social en armonía con el medio ambiente; f) La Ley IX-0821 de 2012, que aprueba el Plan Estratégico de Energía 2012-2025, una agenda de Estado que tiene como principal objetivo garantizar la disponibilidad energética.

En cuanto a la normativa tributaria vinculada a la promoción de energías renovables, encontramos cinco legislaciones que contemplan medidas tributarias tendientes a promover la generación y el uso de energías. Desafortunadamente, también encontramos en la legislación provincial medidas tributarias que promueven la explotación de energías no renovables, afectando indirectamente a las energías renovables. La regulación más importante en este último sentido es justamente la Ley Provincial

de Hidrocarburos (Ley VIII-0541 de 2006), la cual introduce beneficios fiscales destinados a promover la exploración, explotación y transporte de hidrocarburos en el territorio provincial, contemplando expresamente la exención de Impuestos a los Sellos y la no sujeción a Ingresos Brutos por el plazo de 30 años.

Por otro lado, la primera regulación que contempla la aplicación de medidas tributarias ambientales en la Provincia de San Luis llegó recién en 2008, se trata del Código Tributario de la Municipalidad de Merlo (Ordenanza 1117/08), el cual si bien no refiere expresamente a energías renovables, prevé una reducción en el pago de la Contribución sobre el Comercio, Industria y Servicios en aquellos procesos productivos y/o venta de productos que contribuyan a la calidad del medio ambiente.

En segundo lugar, la Ley VIII-0664 de 2009 se convirtió en la primera Ley provincial que, al fomentar el desarrollo de diversas industrias, promueve expresamente el desarrollo de las energías alternativas, mediante la exención en el pago de Impuesto sobre Ingresos Brutos, Impuesto Inmobiliario, Impuesto de Sellos e Impuesto a los Automotores, Acoplados y Motocicletas, además de créditos fiscales y otros beneficios que escapan al campo del Derecho tributario.

En tercer lugar, la Ley VIII-0737 de 2010 dispone la adhesión sin reservas a la Ley nacional 26190 y su Decreto Reglamentario 562/09. No obstante, una vez agotada la vigencia de dicho régimen, San Luis se convirtió en una de las ocho jurisdicciones que hasta el día de la fecha se niegan a adherirse al nuevo régimen derivado de la Ley nacional 27191.

En cuarto lugar, la LIA para el periodo fiscal 2012 incorporó como beneficio fiscal, una bonificación del 50% en las alícuotas establecidas sobre el Impuesto a los Automotores para aquellos vehículos propulsados por un motor eléctrico, hibrido u otros tipos de energías alternativas.

Finalmente, en el año 2014 la legislatura provincial sancionó la Ley de Promoción y Desarrollo de Energías Renovables (Ley IX-0921 de 2014), con el objeto de promover la investigación, desarrollo, generación, explotación, comercialización y consumo de energías renovables, previendo expresamente la utilización de medidas tributarias para alcanzar los fines propuestos. En tal sentido la referida normativa dispuso un Plan de Incentivos de Energías Renovables (PIER), el cual otorga beneficios fiscales como exención sobre el pago de Impuesto sobre Ingresos Brutos e Impuesto de Sellos; crédito fiscal por un importe de hasta el 50% de los impuestos provinciales a devengar por el contribuyente; creación de un cargo con afectación específica para el desarrollo de energías renovables (instrumen-

to recaudatorio con asignación específica) y otros beneficios alejados del campo del Derecho tributario.

Tal como fuera mencionado precedentemente, la Ley provincial de Promoción y Desarrollo de Energías Renovables establece un régimen propio y diferenciado del otorgado por la legislación Nacional, contemplando inclusive definiciones propias y hasta en cierto punto superadoras de las contempladas en las leyes nacionales 26190 y 27191. No obstante, por un lado, insistimos que esta Ley deviene tan ambiciosa como ineficaz, ya que han transcurrido más de cuatro años sin reglamentación y, por el otro, creemos que el dictado de la presente Ley no debería obstar a que la Provincia de San Luis adhiera a los lineamientos de la normativa Nacional, ya que la coordinación entre los diferentes regímenes estatales es imprescindible en el campo del Derecho tributario ambiental.

En definitiva, a partir de lo expuesto podemos afirmar que la normativa vigente de la Provincia de San Luis efectivamente promueve las energías renovables a través de la Tributación Ambiental, aunque con las críticas realizadas ante la falta de reglamentación de la Ley IX-0921 de 2014 y la no adhesión al Régimen de Fomento Nacional para el Uso de Fuentes Renovables de Energía destinada a la Producción de Energía Eléctrica (Ley 27191) y al Régimen de Fomento a la Generación Distribuida de Energía Renovable Integrada a la Red Eléctrica Pública (Ley 27424).

TRIBUTACIÓN AMBIENTAL Y ENERGÍAS RENOVABLES EN LA PROVINCIA DE SANTA CRUZ

Betino Pérez Miranda[1]

Resumen: Pese a ser una de las principales jurisdicciones hidrocarburífera de la Argentina, la Provincia de Santa Cruz promueve el desarrollo de energías renovables como una alternativa viable a las fuentes tradicionales de energías. En tal sentido la legislación provincial hace uso de las medidas tributarias, en particular de los beneficios fiscales, para promover el desarrollo, generación y uso de energías renovables. En la actualidad Santa Cruz cuenta con cinco normativas que contemplan medidas tributarias tendientes a promover la generación y el uso de energías renovables, aunque sólo se trata de beneficios fiscales. En virtud de ello, podemos decir que la Provincia efectivamente promueve las energías renovables mediante la Tributación Ambiental, aunque con ciertas críticas en relación a falta de reglamentación y falta de adhesión al Régimen Nacional de Fomento a la Generación Distribuida de Energía Renovable Integrada a la Red Eléctrica Pública (Ley 27424).

Abstract: *Despite being one of the main hydrocarbon jurisdictions of Argentina, the Province of Santa Cruz promotes the development of renewable energy as a feasible alternative for conventional sources of energy. In this sense, the provincial legislation makes use of tax measures, in particular tax benefits, to promote the development, generation and use of renewable energy. Currently, Santa Cruz has five provisions that include tax measures aimed at promoting the generation and use of renewable energy, although it is only through tax benefits. By virtue of this, we can say that the Province effectively promotes renewable energies through Environ-*

---

[1] Abogado, por la Universidad Nacional de Córdoba, Argentina (UNC). Adscripto de Derecho tributario en la Carrera de Abogacía de la UNC y miembro 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. Correo electrónico: betinopm@gmail.com.

mental Taxation, although with certain criticisms regarding lack of regulation and lack of adherence to the National Regime for the Promotion of Distributed Generation of Renewable Energy Integrated to the Network Public Electric (27424 Act).

1. Introducción

A mediados del siglo XVIII el comercio derivado de la caza de ballenas, focas y lobos marinos despertó el interés de Francia e Inglaterra por las costas de América. Ésta fue una de razones que llevaron a la corona española a fundar, en 1776, el Virreynato del Rio de la Plata, proclamando la soberanía de España sobre la Patagonia y sus costas. Durante la época de la colonia se promovió la fundación de asentamientos militares en la costa Atlántica con la finalidad de defender las costas de las invasiones extranjeras, no obstante estas colonias eran abandonadas al poco tiempo de ser creadas.

Una vez declarada la soberanía del pueblo argentino, durante la presidencia de Nicolás Avellaneda, el 11 de octubre de 1878, el Congreso Nacional dictó la Ley 954 creando la Gobernación de la Patagonia la cual se extendía desde el océano por el Este, hasta la cordillera por el Oeste, y desde los ríos Negro y Neuquén por el Norte hasta el Cabo de Hornos por el Sur, con asiento Capital en Carmen de Patagones (actual Viedma). Seis años más tarde, en 1884, el Congreso Nacional sanciono la Ley 1532 de Organización de los Territorios Nacionales, dividiendo el territorio de la Patagonia en las gobernaciones del Neuquén, Río Negro, Chubut, Santa Cruz y Tierra del Fuego.

En 1955, mediante la Ley 14408 se emanciparon los territorios nacionales, creando las provincias de Río Negro, Neuquén, Chubut y Patagonia (que comprendía Santa Cruz, Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur). En 1956 el Decreto-Ley 21178 modificó la Ley 14408, anulando la creación de la Provincia de Patagonia y creando definitivamente la Provincia de Santa Cruz. Finalmente, el 28 de noviembre de 1957, Santa Cruz sancionó su propia Constitución Provincial, la cual fue reformada en dos oportunidades (1994 y 1998).

Desde el punto de vista geográfico, con una superficie de 243.943km^2, la Provincia de Santa Cruz es la segunda más extensa del país, siendo superada sólo por la Provincia de Buenos Aires. Confluyen en Santa Cruz diferentes regiones con características muy marcadas, el Oeste provincial se caracteriza por la presencia de la cordillera de los Andes y grandes lagos de origen glaciar; el Centro y Este se encuentra presidido por la meseta

patagónica, la cual ocupa tres cuartas partes del territorio santacruceño y finalmente el este santacruceño posee una longitud de 1000km de costa, abarcando desde el Golfo de San Jorge hasta el cabo de Hornos.

A pesar a su gran extensión geográfica, desde el punto de vista demográfico es la segunda provincia menos poblada del País, con 273.964 habitantes (según último censo de 2010), representando apenas el 0,7% de la población nacional y siendo la jurisdicción con menor densidad poblacional: 1,1 habitantes por kilómetro cuadrado. No obstante, pese a su bajo nivel demográfico, en el período que va desde 2001 a 2010 Santa Cruz fue la provincia con mayor crecimiento poblacional, aumentando la cantidad de habitantes en un 39%. El departamento con mayor concentración de habitantes es GüerAike (en el cual reside la capital de Río Gallegos), el cualcuenta con 3,3 habitantes por kilómetro cuadrado, seguido por el departamento Deseado con 1,7 habitantes por kilómetro cuadrado, en tanto que los restantes departamentos presentan una densidad de 0,5 habitantes por kilómetro cuadrado o aún menor.

El clima de esta provincia es árido y frío con temperaturas considerablemente bajas durante gran parte del año y enormes amplitudes térmicas, la temperatura anual promedio es de 13ºC en verano y 3ºC en invierno. En los meses más fríos (mayo, junio, julio y agosto) la mínima puede alcanzar los 25ºC bajo cero. Por su parte, las precipitaciones no abundan en el suelo santacruceño, alcanzando apenas un promedio entre 150 y 200mm anuales en el centro y este del territorio.

Una de las características principales de esta Provincia son sus vientos, los cuales se destacan no sólo por su intensidad, sino también por su constancia durante todo el año. En la zona Oeste el valor medio mensual máximo es de 21,4km/h registrado para enero y un valor mínimo de 9km/h registrado para junio, mientras que en la zona este se registran valores máximos medios mensuales de 26,8km/h en el mes de noviembre y mínimos 16,3km/h en el mes de mayo.

Dentro de los recursos hídricos que caracterizan a esta jurisdicción, a más de la ya mencionada costa atlántica que se extiende en una longitud de 1000km, Santa Cruz posee una gran riqueza de agua dulce congelada (precipitación nívea) en las cumbres de la cordillera de los Andes y en los grandes campos de hielo patagónico, de los cuales se desprenden más de un centenar de glaciares (Viedma, Upsala y Perito Moreno, entre otros). El agua estacional proveniente del deshielo genera extensos lagos que se constituyen en las reservas de almacenamiento hídrico de la Provincia, asimismo los grandes cauces de sus ríos lo convierten en

una cuenca hídrica con infinitas posibilidades productivas, basadas en su derrame hídrico de 700 a 1100m³/s.

Las principales fuentes productivas de Santa Cruz devienen de la actividad minera metalífera, la cual aporta el 50% de la producción nacional de oro y plata; la actividad hidrocarburífera, la cual aporta el 20% del petróleo del país y el 9% del total nacional de gas; la actividad pesquera, que la convierte en la tercer jurisdicción pesquera detrás de Buenos Aires y Chubut, y la actividad ganadera ovina, principalmente orientada a la producción de lana y carne, la cual constituye el rubro más importante del sector agropecuario[2].

En tal sentido gran parte de la economía provincial se basa en la extracción de hidrocarburos -petróleo, gas (butano y metano) y carbón-, ya que cuenta con las mayores reservas de petróleo del país, siendo la segunda reserva de gas más importante después de Neuquén, y es la única jurisdicción productora de carbón mineral. Anualmente, se extraen unos 4.500.000m³ de petróleo, 3.000.000m³ de gas y 1.000.000 m³ de carbón.

La Provincia cuenta con yacimientos en dos cuencas: Cuenca del Golfo de San Jorge, ubicada al norte del territorio provincial, donde reside la mayor parte de producción de petróleo, y Cuenca Austral, ubicada al sur del territorio provincial, donde reside la gran fuente de producción de gas. Según el balance energético presentado por la provincia de Santa Cruz en el año 2016, la producción de petróleo alcanzo los 5.512 miles de TEP (Tonelada Equivalente de Petróleo), en tanto que el gas natural de pozo alcanzo los 3.315 miles de TEP. No podemos desconocer el potencial de ésta Provincia como una de las cuatro grandes jurisdicciones petroleras de Argentina, lo que sin duda explica en gran medida muchas de las políticas públicas adoptadas para fomentar su explotación[3].

---

2 Datos obtenidos del informe productivo provincial de Santa Cruz, ISSN 2525-023X AÑO 3 - N 18, Presidencia de la Nación, Ministerio de Hacienda, Secretario de Política Económica, Subsecretaría de Programación Microeconómica (SSPMicro).

3 Programa de Estímulo a los Nuevos Proyectos de Gas Natural (Res.74/2016 MINEM); Resolución 447/17 MINEM extendió su aplicación a la producción de gas natural proveniente de reservorios no convencionales ubicados en la Cuenca Austral; Acuerdos específicos para reducir costos laborales en la explotación no convencional: adenda a los convenios colectivos de trabajo 643/12 y 611/10 (petroleros y petroleros jerárquicos); Acuerdo entre la provincia e YPF para la reducción de regalías (al 5%) aplicable a la producción incremental de pozos nuevos, entre tantas otras políticas adoptadas.

Por otro lado, a los fines de la presente obra debemos destacar el enorme potencial que tiene ésta Provincia en materia de energías renovables. En tal sentido, Santa Cruz posee importantes fuentes productoras de energías sustentables, comenzando por los grandes cauces de sus ríos objeto de importantes aprovechamientos hidroeléctricos, corrientes ventosas continuas y de gran magnitud ideales para el aprovechamiento de emprendimientos eólicos, corrientes marinas que tornan viable el aprovechamiento de la energía mareomotriz y la exploración de nuevos vectores energéticos limpios como la producción de hidrogeno mediante electrólisis del agua.

En tal sentido el aprovechamiento o no de estos recursos renovables dependerá, en gran medida, de las políticas públicas adoptadas para su promoción y fomento, lo cual será objeto de análisis en el presente capítulo, en pos de explorar y analizar la normativa provincial que promueva la generación y el uso de las energías renovables mediante la implementación de medidas tributarias (Tributación Ambiental).

A los fines de alcanzar el objetivo establecido precedentemente, comenzaremos por abordar la principal normativa provincial vigente que incida –directa e indirectamente- en la generación, explotación y/o uso de las energías renovables, para posteriormente abocarnos a las medidas tributarias que directa e indirectamente fomenten las energías renovables (medidas tributarias ambientales).

2. Regulación de las energías renovables

A manera de introducción, y a los fines de enmarcar la protección ambiental dentro del marco normativo provincial, debemos referir que la Constitución de la Provincia de Santa Cruz (CP), reformada por última vez en 1998, sigue la línea fijada por la reforma nacional de 1994, incorporando los derechos de tercera generación dentro de su cuerpo normativo.

En tal sentido la CP contempla el derecho a gozar de un ambiente adecuado para el desarrollo personal, encomendando tanto al Estado como a los particulares la preservación del medio ambiente y la explotación racional de los recursos naturales, promoviendo el desarrollo sustentable[4].

A su vez la *Carta Magna* reafirma el dominio originario de los recursos naturales, tanto renovables como no renovables, enfatizando que son

---

4 Artículo 73 de la CP.

considerados en especial de dominio originario los yacimientos hidrocarburiferos y las fuentes de energía[5], evidenciando una vez más la importancia que revisten en el escenario provincial el aprovechamiento de las fuentes energéticas. En este contexto provincial nos avocaremos a analizar la normativa tendiente a promover las energías renovables.

2.1. Ley 1645 de 1984 (Servicios públicos sociedad del Estado)

La primera normativa provincial que refirió expresamente a energías renovables data de 1984. Esta Ley pone en cabeza de Servicios Públicos Sociedad del Estado la realización de estudios e investigaciones necesarios para generar un plan de aprovechamiento del recurso energético eólico en Santa Cruz, como así también el análisis de factibilidad para la instalación de aerogeneradores[6].

A su vez, la presente legislación dispone que Servicios Públicos Sociedad del Estado deberá determinar la posibilidad de elaborar un plan combinado de aprovechamiento hidráulico por intermedio de micro-centrales y aerogeneradores, mediante el uso de la energía eólica[7]. En tal sentido podemos observar que el interés de Santa Cruz por el desarrollo de las energías renovables viene plasmándose en su normativa desde hace más de 35 años.

2.2. Ley 2336 de 1993 (privatización del mercado eléctrico)

Situados en el contexto nacional de la época, mediante esta Ley, la Legislatura Provincial ratificó el Convenio de Reorganización y Privatización del Sector Eléctrico Patagónico celebrado entre el Estado Nacional y la Provincia de Santa Cruz. Este convenio cuyo fin principal fue la privatización del mercado eléctrico, estableció que la actividad de generación térmica y de transporte de energía eléctrica se efectuaría en el marco de las Leyes Nacionales 23696, 15336 y 24065[8].

En tal sentido, al someterse al marco jurídico fijado por la Ley nacional 15336, se podría interpretar que la Provincia acepta la restricción dispuesta

---

5 Artículo 52 de la CP.

6 Artículo 1 de la Ley 1645.

7 Artículo 2 de la Ley 1645.

8 Artículo 1 del Convenio sobre la Reorganización y Privatización del Sector Eléctrico Patagónico.

en el artículo 12 de dicha normativa, viéndose imposibilitada de gravar con impuestos provinciales y/o municipales a las obras de generación, transformación y transmisión de energía eléctrica de jurisdicción nacional, como así también la energía generada o distribuida[9].

Si bien es cierto que tanto la presente Ley -que ratifica el Convenio de Reorganización y Privatización del Sector Eléctrico- como la propia Ley Federal de Energía nada dicen respecto a la generación o promoción de energías renovables, se trata del primer antecedente provincial que, aunque sea de manera indirecta, contempla la utilización de beneficios fiscales para promover la industria de la energía eléctrica.

2.3. Ley 2468 de 1997 (Servicio público eléctrico a la población rural)

La presente Ley aprueba el Convenio suscripto por el Estado Nacional y la Provincia de Santa Cruz tendiente a impulsar el desarrollo de políticas sostenibles financiera, tecnológica y operativamente para proveer de servicio público eléctrico a la población rural dispersa[10]. A los fines de impulsar el servicio público eléctrico en las zonas rurales dispersas, el Convenio dispone que la Nación cooperará con la Provincia para definir un esquema institucional que favorezca la concreción de pequeños aprovechamientos hidráulicos[11], colaborando a su vez en la realización de estudios de proyectos con energías renovables y en el armado de solicitudes de financiamiento para los proyectos que resulten factibles y de interés Provincial[12].

A su vez, tanto la Nación como la Provincia se comprometen a promover la obtención de recursos financieros que permitan concretar las iniciativas contempladas en el Convenio de Cooperación, promoviendo asimismo la participación del sector privado de manera que se garantice la sostenibilidad en el tiempo de los emprendimientos energéticos[13].

---

9 Artículo 12 de la Ley 15336.

10 Clausula Primera del Convenio tendiente al servicio público eléctrico a la población rural dispersa.

11 Clausula Cuarta del Convenio tendiente al servicio público eléctrico a la población rural dispersa.

12 Clausula Quinta del Convenio tendiente al servicio público eléctrico a la población rural dispersa.

13 Clausula Sexta del Convenio tendiente al servicio público eléctrico a la población rural dispersa.

2.4. Ley 2722 de 2004 (Instituto Provincial de Energías Renovables)

Mediante ésta Ley la Legislatura Provincial crea el Instituto Provincial de Energías Renovables (IPER), dependiente de la Dirección Provincial de la Energía, el cual contempla dentro de sus objetivos el estudio, la investigación, propagación, promoción, el desarrollo y la elaboración de proyectos para la producción y comercialización de energías a partir de fuentes renovables[14].

Un año después de sancionada la presente Ley se dictó el Decreto Reglamentario 2159 de 2005, dicha reglamentación dispone entre las principales funciones del instituto: asesorar al Poder Ejecutivo en la formulación de políticas de producción de energías renovables, aprobar la instalación de plantas generadoras de energías renovables y sugerir a los poderes ejecutivo y legislativo medidas tendientes al desarrollo de industrias productoras de energía a partir de recursos renovables[15].

En tal sentido, y resguardando el principio de legalidad tributario, el IPER se encuentra facultado para sugerir medidas de desarrollo y fomento a fuentes de energías renovables, lo cual habilitaría la posibilidad de proponer medidas tributarias (tanto tributos como beneficios fiscales) tendientes a promover el desarrollo de energías renovables.

2.5. Ley 2781 de 2005 (Actividad nuclear)

La presente Ley aprueba el Convenio suscripto entre la Provincia de Santa Cruz y la Comisión Nacional de Energía Atómica, el cual tiene por objeto coordinar las acciones entre las partes en aspectos vinculados a la actividad nuclear que dicha comisión desarrolle en el territorio provincial.

Si bien el presente régimen no hace referencia alguna a energías renovables, prevé que la Comisión Nacional de Energía Atómica deberá desarrollar su actividad aplicando métodos ambientalmente sustentables definidos internacionalmente como de buena práctica[16] y, en particular, respetando lo establecido por la Ley nacional 24585 (Ley Ambiental para la actividad minera).

---

14 Artículo 1 de la Ley 2722.

15 Artículo 3 del Decreto 2159/05.

16 Artículo 19 de la Ley 2781.

2.6. Ley 2762 de 2005 (Convenio para energías renovables en mercados rurales)

Esta Ley aprueba el Convenio de Participación en el Proyecto de Energías Renovables en Mercados Rurales (proyecto PERMER), celebrado entre la Secretaría de Energía de la Nación y el gobierno de la Provincia de Santa Cruz, con la finalidad de abastecer eléctricamente al mercado rural alejado de la red eléctrica provincial. En tal sentido, a los fines de conseguir los objetivos propuestos, la Secretaria de Energía asistirá técnica y económicamente a la provincia de Santa Cruz para la implementación del proyecto PERMER.

El convenio suscripto forma parte integrante de la presente Ley, estableciendo los términos y las condiciones en los que la Secretaria asistirá técnica y económicamente a la implementación del Proyecto PERMER en Santa Cruz, contando para ello con recursos derivados de préstamos, donaciones y aportes de los concesionarios provinciales y de beneficiarios[17].

A los fines de la ejecución de los proyectos, el convenio establece que la Provincia celebrará un acuerdo de implementación con el concesionario que provea de suministro eléctrico al mercado rural disperso, mediante sistemas de generación de energía solar, eólica y otros sistemas descentralizados -mini centrales hidroeléctricas, turbinas eólicas, centrales diésel o centrales híbridas- que constituyan la solución de menor costo para proveer un servicio eléctrico sin emitir gases con efecto invernadero.

2.7. Ley 3067 de 2009 (Instituto de Energía de la Provincia de Santa Cruz)

Transcurridos cinco años desde la creación del IPER, el Poder Legislativo de Santa Cruz creó el Instituto de Energía de la Provincia de Santa Cruz (IESC) con el objeto de satisfacer el interés general en materia energética. Todo ello con especial atención en el desarrollo equilibrado y armónico de la Provincia, regulando las inversiones y promoviendo la racional expansión de la riqueza energética provincial[18].

---

17 El proyecto PERMER se encuentra financiado con un préstamo del Banco Mundial (U$S30 millones), una ampliación de dicho préstamo (U$S50 millones), una donación del Fondo para el Medio Ambiente Mundial (U$S10 millones), fondos eléctricos, aportes de los concesionarios provinciales y de beneficiarios.

18 Artículo 3 de la Ley 3067.

Dentro de las diversas finalidades encomendadas a éste Instituto podemos destacar: proponer al Poder Ejecutivo los lineamientos de la política energética con especial énfasis en el uso racional de los recursos; entender y ejecutar las acciones necesarias en los aspectos relacionados con la exploración, explotación, transporte, almacenaje, despacho, comercialización y distribución de los recursos energéticos (renovables y no renovables); promocionar programas conducentes al desarrollo de las fuentes renovables y aprobar la instalación de plantas generadoras de energía a partir de recursos renovables.

Cabe resaltar que la presente norma sustituye los órganos de aplicación en leyes referidas a materia energética, designando al IESC como autoridad de aplicación de la Ley 2178 (Régimen de Promoción de Investigación Explotación de Energía generada con el Aprovechamiento de Recursos Eólicos), Ley 2756 (Régimen para el Desarrollo de la Tecnología y Producción del Hidrogeno), Ley 2796 (Régimen de Promoción de las Energías Renovables), Ley 3002 (Adhesión a la Ley Nacional N° 26.197) y Ley 2727 (Permisos de Exploración y Concesiones de Explotación de Hidrocarburos).

2.8. Ley 3154 de 2010 (Programa Provincial Oficina Sustentable)

La presente Ley crea el Programa Provincial denominado "Oficina Sustentable" con el objeto de fomentar la racionalización y ahorro en el uso del papel y energía eléctrica en las dependencias de la Administración Pública Provincial[19]. Este programa contempla diversas líneas de acción tendientes a reducir el consumo de energía eléctrica en las oficinas de la administración pública[20], en tal sentido si bien no hace mención expresa a la utilización de energías renovables, no podemos desconocer la vinculación que el presente programa guarda con éstas.

Asimismo, dentro de las líneas de acción que traza el programa de oficina sustentable, se encuentra la generación de un programa de educación ambiental que promocione las practicas mencionadas en ésta Ley, el cual creemos ha sido tenido en cuenta años más tardes en la Ley de Educación Provincial.

---

19 Artículo 1 de la Ley 3154.

20 Artículo 2 de la Ley 3154.

2.9. Ley 3133 de 2010 (Calidad del aire)

Mediante la presente legislación Santa Cruz establece una serie de medidas tendientes a mantener la calidad del aire y prevenir daños e interferencias en el desarrollo de la vida humana, animal, vegetal y de los recursos naturales[21].

Aquí no se mencionan a las energías renovables ni se contemplan medidas tributarias tendientes a la conservación de la calidad del aire, pero sí se disponen medidas para luchar contra la contaminación atmosférica y el cambio climático en el cual han repercutido fuertemente las energías no renovables, en virtud de lo cual podemos establecer cierta vinculación. En tal sentido, la presente Ley prevé que el Poder Ejecutivo debe fijar los límites máximos permisibles de emisión, pudiendo en caso de incumplimiento de tales límites prohibir, restringir o condicionar, según corresponda, su descarga o emisión[22].

En tan sentido si bien se prevé que las infracciones a las disposiciones de esta Ley serán pasibles de apercibimientos y multas por el equivalente dinerario de 500 a 1500 litros de gasoil[23], nada impide que el Poder Ejecutivo pueda impulsar la creación de otras medidas disuasivas y/o persuasivas en pos de mantener los límites permisibles de emisión.

2.10. Ley 3191 de 2011 (Creación de la sociedad hidroeléctrica Xaleshen SA)

Esta norma habilita al Poder Ejecutivo a crear la sociedad comercial denominada "Hidroeléctrica Xaleshen SA", contemplando dentro de su objeto social todas las actividades y tareas necesarias para ejercer sus funciones inherentes al carácter de comitente del Poder Ejecutivo Provincial en los emprendimientos hidroeléctricos denominados "Cóndor Cliff" y "La Barrancosa" a realizarse en la cuenca del Rio Santa Cruz[24].

El año previo al dictado de la presente normativa, la Legislatura Provincial modificó el Código de Aguas[25], habilitando las concesiones de explotación de energía hidráulica a empresas privadas, siempre y cuando las

---

21 Artículo 1 de la Ley 3133.

22 Artículo 3, inciso b), de la Ley 3133.

23 Artículo 6 de la Ley 3133.

24 Artículo 2, inciso e), de la Ley 3191.

25 Ley 3194 de 2010, modificatoria del artículo 61 de la Ley 1451 (Código de Aguas).

mismas estuvieran conformadas mayoritariamente por capital accionario del Gobierno de la Provincia de Santa Cruz, tal como sucedió al constituirse Hidroeléctrica Xaleshen S.A.

Consideramos de interés destacar la creación de ésta sociedad comitente del Estado Provincial, en tanto forma parte de una serie de medidas tomadas por el gobierno santacruceño tendientes a procurar el aprovechamiento del potencial hidroeléctrico del Rio Santa Cruz.

2.11. Ley 3247 de 2011 (Ley de seguridad eléctrica)

La denominada "Ley de Seguridad Eléctrica" de la Provincia de Santa Cruz alcanza a todas las instalaciones que distribuyan, vendan y consuman energía eléctrica (usuario doméstico, comercial e industrial), como así también a todo tipo de instalaciones, redes y sistemas de transmisión y distribución de Energía Eléctrica.

Si bien este régimen no fomenta de manera expresa la generación y/o consumo de energías renovables ni hace mención a medida tributaria alguna, dentro de los objetivos perseguidos por la Ley se hace mención expresa a promover la producción para el desarrollo sustentable[26].

2.12. Ley 3305 de 2012 (Ley de educación provincial)

En el año 2012 se sancionó la presente Ley de Educación Provincial, regulando el ejercicio de la enseñanza y el aprendizaje conforme los principios establecidos en la Constitución Nacional, Tratados Internacionales, Constitución Provincial, Ley de Educación Nacional y sus concordantes.

Consideramos de interés destacar que el régimen de educación provincial prevé dentro de sus objetivos, promover el desarrollo de una educación comprometida con la defensa de medio ambiente y el aprovechamiento sustentable de los ecosistemas[27].

---

26 Artículo 1, inciso f), de la Ley 3247.

27 Artículo 12, inciso w), de la Ley 3305.

2.13. Ley 3356 de 2014 (Acuerdo Federal sobre la soberanía hidrocarburífera)

Tal como fue señalado al abordar el presente capítulo, Santa Cruz es una de las grandes jurisdicciones hidrocarburífera del país, constituyendo dicha industria una de las principales fuente de ingresos para la Provincia y sus habitantes. En virtud de ello no luce descabellado que el Estado Provincial fomente la generación, explotación y/o consumo de hidrocarburos.

En este contexto la Legislatura de Santa Cruz aprobó en el año 2014 el "Acuerdo Federal para el Cumplimiento de los Objetivos de la Soberanía Hidrocarburífera" celebrado entre el Ministerio de Planificación Federal, Inversión Pública y Servicios del Estado Nacional; la Secretaría de Energía; el Ministerio de Trabajo, y la Comisión de Planificación y Coordinación Estratégica del Plan Nacional, con el objetivo de garantizar el desarrollo económico, la generación de empleo y el crecimiento equitativo y sustentable de las provincias hidrocarburíferas[28].

Este acuerdo garantiza el cumplimiento de la Ley de Soberanía Hidrocarburífera (Ley nacional 26741) y Decreto de Promoción y Comercialización de los Hidrocarburos (Decreto nacional 929/13). En tal sentido las presentes normas no contemplan beneficios tributarios, pero sí otros beneficios de carácter financiero como el derecho a comercializar libremente en el mercado externo el 20% de la producción de hidrocarburos producidos con una alícuota del 0% de derechos de exportación[29].

3. Medidas tributarias ambientales

Luego de haber realizado un primer acercamiento a las principales normativas provinciales que, a nuestro entender, han incidido en el desarrollo de las energías renovables en Santa Cruz, nos dispondremos a abordar el objetivo general de la presente obra, esto es a determinar y valorar la normativa provincial tendiente a promover el uso de energías renovables a través de medidas tributarias ambientales, en desmedro de las energías tradicionales.

---

28 Artículo 1 de la Ley 3356.

29 Artículo 6 del Decreto 929/13.

3.1. Ley 1451 de 1982 (Código de aguas provincial)

Uno de los aspectos resaltados al abordar la presente jurisdicción fue la riqueza de recursos hídricos existentes en el territorio santacruceño. En tal sentido la Legislatura sancionó, en el año 1982, el Código de Aguas Provincial con la finalidad de regular el estudio, uso y preservación del recurso hídrico[30]. Esta Ley prevé que los recursos hídricos provinciales deberán ser administrados de manera que satisfagan los requerimientos de los distintos usos, teniendo en cuenta la preservación del recurso y del medio ambiente, las necesidades a satisfacer y la realización de obras para el aprovechamiento hídrico[31].

Dentro del Título II (usos del agua), la Ley regula las concesiones por usos especiales, en orden de preferencia a las siguientes actividades: a) abastecimiento de poblaciones; b) uso medicinal, c) uso recreativo y turístico de aprovechamiento exclusivo, d) generación de energía, e) uso industrial, f) irrigación y uso pecuario, g) navegación, h) explotación de recursos naturales acuáticos y otros usos y i) desarrollo de actividades de investigación científica y/o técnicas[32].

En tal sentido, es de destacar que se otorgue prioridad a la utilización del agua para generar energía por sobre las actividades industriales, agropecuarias, navegación y explotación de recursos naturales. No obstante, la Ley no distingue entre energías renovables y no renovables, lo cual obsta afirmar que la intención de los legisladores fuera promover las energías renovables y/o limitar el uso del agua en el proceso de generación de energías tradicionales.

Por otro lado, al regular las cargas financieras derivadas del uso del agua, la Ley habilita a la autoridad de aplicación para establecer los cánones, tasas y contribuciones correspondientes al uso del agua pública y más aún para imponer tasas o gravámenes en función de la calidad y cantidad de material contaminante que los usuarios viertan en los cursos o depósitos de agua[33]. Si bien no establece ninguna medida tributaria ambiental concreta, podemos decir que se trata del primer antecedente normativo que contempla la posibilidad de utilizar tributos (tasas o gravámenes) para desalentar

---

30 Artículo 1 de la Ley 1451.

31 Artículo 3 de la Ley 1451.

32 Artículos 9 y 22 de la Ley 1451.

33 Artículo 107 de la Ley 1451.

las actividades contaminantes e inclusive para internalizar los costos ambientales que produzcan dichas actividades.

De manera complementaria a la imposición de cargas financieras para desalentar las actividades contaminantes, el artículo siguiente autoriza a la autoridad de aplicación a establecer regímenes de promoción para determinadas actividades, lo cual dejaría abierta la posibilidad de utilizar beneficios tributarios como regímenes de promoción de las energías renovables[34].

Sin embargo, advertimos que ambos escenarios referidos precedentemente -imposición de tasas o gravámenes y regímenes de promoción tributarios- nos llevarían a avalar una violación del principio de legalidad tributaria, al instrumentar tributos o beneficios tributarios mediante actos gubernamentales no legislativos.

3.2. Ley 2177 de 1990 (Equipos conversores de energía eólica)

Esta Ley declara de interés provincial a la investigación, el estudio de factibilidad y la radicación de industrias destinadas al armado o fabricación de Equipos Conversores de Energía Eólica (ECEEs), para la producción de energía eléctrica[35].

Asimismo, dispone que las personas físicas o jurídicas que se acojan en el presente régimen, quedaran sujetos a los beneficios establecidos por la Ley 1124 de Promoción Industrial sancionada en 1977[36]. En tal sentido, el régimen de Promoción Industrial faculta al Poder Ejecutivo a establecer, entre otras medidas promocionales, exenciones, reducciones o liberaciones de tributos e impuestos provinciales a las actividades que busque promover[37].

En virtud de ello, la presente legislación busca fomentar la industria vinculada a la generación de energía eólica para producción de energía eléctrica, mediante la remisión a los incentivos contemplados en el régimen de Promoción Industrial, entre los cuales se prevé la posibilidad de establecer beneficios fiscales.

Por último, debemos destacar que el artículo siguiente faculta al órgano de aplicación a gestionar ante el Poder Ejecutivo Nacional las excepcio-

---

34 Artículo 108 de la Ley 1451.

35 Artículo 1 de la Ley 2177.

36 Artículo 5 de la Ley 2177.

37 Artículo 2, inciso 1), de la Ley 1124.

nes impositivas y derechos de importación para alentar esta industria[38], lo cual si bien escaparía del ámbito de los beneficios tributarios provinciales, merece su mención como instrumento de fomento a la industria eólica. No obstante, esta posibilidad podría ser objetada desde el principio de legalidad tributaria, que conmina que todos los elementos esenciales y cuantificantes del tributo sean fijados por una ley.

3.3. Ley 2178 de 1990 (Energía Eólica por la actividad privada)

El mismo día en que se dispuso la sanción de la norma precedente, la Legislatura Provincial dicto la presente Ley bajo la denominación de "Régimen de Promoción de Investigación y Explotación de Energía Eólica por la Actividad Privada"

Este régimen declara de interés provincial el estudio de factibilidad y explotación del recurso eólico, a los fines de producción, acumulación y distribución de energía eléctrica[39]. En tal sentido, se amplían ciertos aspectos del régimen de promoción y fomento de la industria eólica (vgr. áreas de explotación, régimen de producción e investigación, generación y distribución). No obstante, al regular los beneficios para promocionar la industria eólica adopta la misma técnica que su predecesora, remitiéndose al régimen de promoción industrial previsto en la Ley 1124[40].

Por último, advertimos que, al crearse el Instituto de Energía de la Provincia de Santa Cruz (IESC) en el año 2009, éste se transformó en el órgano de aplicación del presente régimen.

3.4. Ley 2756 de 2005 (Hidrogeno)

Transitaron quince años hasta que la Provincia volviera a hacer uso de las medidas tributarias para promover las energías renovables, sancionando en el año 2005 el presente régimen con el objeto de fomentar el desarrollo de tecnología y producción del Hidrogeno[41].

---

38 Artículo 6 de la Ley 2177.

39 Artículo 1 de la Ley 2178.

40 Artículo 10 de la Ley 2178.

41 El Hidrogeno no se trata de una fuente de energía renovable, sino de un vector de energía.

Esta Ley declara de interés provincial el desarrollo de la tecnología y producción del hidrógeno en todas sus fases: obtención, almacenaje, transportes, comercialización y consumo del mismo, como fuente de energía renovable, sustentable y no contaminante[42]. En tal sentido, se excluye la promoción del hidrogeno obtenido mediante combustibles fósiles (petróleo, gas o carbón), fomentando exclusivamente el hidrógeno obtenido a partir del uso de las fuentes renovables de energía, especialmente eólica[43]. En lo que respecta propiamente al régimen de promoción, el Capítulo IV de la presente normativa dispone los siguientes beneficios:

a) Estabilidad fiscal[44]

En primer lugar se dispone que los proyectos de inversión de desarrollo y/o producción de hidrogeno aprobados por la autoridad de aplicación gozaran de estabilidad fiscal por el término de 20 años desde la aprobación del estudio de factibilidad del proyecto.

b) Exención sobre Impuestos Provinciales por el lapso de 20 años: Impuesto Inmobiliario Rural e Ingresos Brutos[45]

Se exime del pago del Impuesto Inmobiliario Rural contemplado en los artículos 145 a 162 del Código Tributario Provincial, como así también del Impuesto sobre Ingresos Brutos obrante en los artículos 163 a 204 del Código Tributario Provincial.

Por último, se establece que el Poder Ejecutivo reglamentará la presente Ley dentro de los 60 días de su promulgación. No obstante, hasta el día de la fecha no hemos hallado reglamentación alguna.

3.5. Ley 2796 de 2005 (Régimen de promoción de energías renovables)

El mismo año en que se dictó la normativa precedente, la Legislatura Provincial sancionó el "Régimen de Promoción de Energías Renovables",

---

42 Artículo 1 de la Ley 2756.

43 Artículo 6 de la Ley 2756.

44 Artículo 11 de la Ley 2756.

45 Artículo 12 de la Ley 2756.

declarando de interés provincial la generación de energía eléctrica y/o térmica, a partir del aprovechamiento de los recursos renovables de origen eólico, solar, mareomotriz, hídrico hasta 15MW, biomasa u otros susceptibles de encuadrarse como fuentes de energía no contaminante[46].

En tal sentido, la normativa provincial se anticipó a la nacional (Ley 26190) estableciendo un régimen propio para la promoción y fomento de las energías renovables en el territorio santacruceño. A diferencia de lo sucedido con la Ley 26190, la legislación provincial no ahonda en definiciones, objetivos ni disposiciones de políticas públicas, sino que establece los emprendimientos alcanzados (beneficiarios) y el régimen de fomento para los mismos.

En virtud de ello, los beneficiarios (personas físicas o jurídicas, privadas u oficiales, con domicilio legal en la provincia de Santa Cruz) podrán gozar de los siguientes incentivos:

a) Exención sobre Impuesto Inmobiliario Rural[47]

En primer lugar, y al igual que lo sucedido en el régimen de promoción del hidrogeno, la presente Ley dispone la exención del pago del Impuesto Inmobiliario Rural, por el termino de 10 años, sobre los inmuebles o parte de los mismos que sean destinados a la instalación de equipos de transformación de energía renovable en eléctrica y/o térmica.

b) Exención sobre los gravámenes provinciales[48]

En segundo lugar, el presente régimen exime de todo gravamen impositivo provincial, por el término de 10 años, a las actividades de fabricación de equipamientos mecánico, eléctrico, electrónico, electromecánico o metalúrgico destinados al aprovechamiento de energías renovables.

Al tratarse de una exención tan amplia, la Ley aclara que en los casos de aquellos establecimientos donde sólo se integren y ensamblen las partes producidas fuera de la provincia de Santa Cruz, la alícuota de desgravación será del 50%, en tanto que en el supuesto que los componentes producidos

---

46 Artículo 1 de la Ley 2796.

47 Artículo 4 de la Ley 2796.

48 Artículo 5 de la Ley 2796.

localmente sean menor que el 100% del equipo que se trate, la alícuota de desgravación será proporcional al porcentaje de integración que tengan esos equipos, entre el 50% y el 100%.

c) Subsidios[49]

Por otro lado, alejándonos del campo del Derecho tributario, para quienes generen energía eléctrica a partir de fuente eólica o solar y la comercialicen a través del Mercado Eléctrico Mayorista o redes públicas, se prevé un subsidio que irá desde $0,01 a $ 0,03 por cada kilovatio-hora generado, lo que dependerá del porcentaje de integración de los equipos generadores y sus elementos conexos.

d) Estabilidad fiscal[50]

Se establece que toda actividad de generación de energía eléctrica a partir de fuente eólica o solar que se comercialice en los términos referidos precedentemente, gozará de estabilidad fiscal por el término de 10 años.

Como complemento de los beneficios precedentes, el presente régimen dispone que Servicios Públicos Sociedad del Estado deberá priorizar la generación y adquisición de energía eléctrica generada a partir del aprovechamiento de energías renovables.

Finalmente, podemos destacar que, si bien la Ley debería haber sido reglamentada en el término de 180 días, a casi 15 años desde su promulgación seguimos aguardando su reglamentación.

3.6. Ley 2940 de 2006 (Adhesión a la Ley nacional 26123)

Al año siguiente de sancionar la Ley de Promoción Provincial al Hidrogeno (Ley 2756 de 2005), mediante la presente normativa la Legislatura provincial decidió adherirse a la Ley nacional 26123 que consagra el Régimen para el Desarrollo de la Tecnología, Producción, Uso y Aplicaciones del Hidrógeno como combustible y vector de energía.

---

49 Artículo 6 de la Ley 2796.

50 Artículo 8 de la Ley 2796.

En tal sentido, la normativa nacional prevé en su Capítulo VII el régimen fiscal promocional para quienes sean alcanzados por estos beneficios, en especial respecto a los Impuesto al Valor Agregado, Impuesto a las Ganancias, Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta e Impuesto sobre los Combustibles Líquidos y el Gas Natural[51].

3.7. Ley 2962 de 2007 (Adhesión a la Ley nacional 26093)

Al igual que lo sucedido en la normativa anterior, la presente Ley dispone la adhesión a una legislación nacional que promueve las energías renovables, como lo es en este caso el Régimen de Regulación y Promoción para la Producción y Uso Sustentable de Biocombustibles (Ley nacional 26093 de 2006).

La presente normativa no solo adhiere al régimen nacional, con los beneficios propios contemplados en ella, sino que exime del pago de Impuestos y Tasas provinciales, a todas la operaciones y actos jurídicos, que realicen los sujetos beneficiarios alcanzados por el régimen de promoción instituido por Ley nacional 26093[52]. En tal sentido, consideramos de interés destacar que Santa Cruz no realiza una simple adhesión al régimen de fomento federal, sino que incrementa el fomento en la producción y uso de biocombustibles.

3.8. Ley 3092 de 2009 (Sistema provincial de producción y desarrollo industrial)

La presente Ley regula el Sistema Provincial de Promoción y Desarrollo Industrial, estableciendo entre sus objetivos fomentar el aprovechamiento racional y sustentable de los recursos y el desarrollo de la actividad industrial en el ámbito provincial, preservando el medio ambiente[53].

En primer lugar, debemos aclarar que la presente norma fue modificada en el año 2016 mediante la Ley 3519, la cual dispuso una serie de cambios en su contenido, en especial respecto al sistema de promoción industrial, fondo de incentivo industrial y beneficios de carácter promocio-

---

51 Artículos 17, 18 y 19 de la Ley nacional 26123.

52 Artículo 3 de la Ley 2962.

53 Artículo 1 Ley de la 3092.

nal. Pese a ello, el objeto y espíritu de la Ley se mantuvo luego de su modificación, por lo cual hemos decidido abordar en este punto la Ley 3092 actualizada, es decir con las modificaciones incorporadas por la mencionada Ley 3519 de 2016.

Tal como vimos al analizar la Ley de Promoción Industrial (Ley 1124), este régimen no prevé la promoción exclusiva de las energías renovables, sino que busca fomentar el desarrollo industrial en el territorio santacruceño. Todo ello con el fin de incentivar diversas industrias derivadas del sector agrícola, ganadero, forestal, minero, hidrocarburífero, energético, pesquero, turístico, construcción y aquellas que el Poder Ejecutivo Provincial declare de interés para el desarrollo económico y social de la Provincia[54]

Este sistema contempla diversos beneficios de carácter promocional, los cuales hemos resumido en los siguientes[55]:

a) Exención sobre Tributos Provinciales

En primer lugar, se prevé una exención general sobre los Tributos Provinciales, existentes o a crearse, por un plazo de 10 años a las industrias radicadas dentro de parques industriales y 5 años a quienes se radiquen fuera de ellos, según la forma y modalidad que disponga la reglamentación. Pese a incorporar beneficios fiscales, el presente régimen fomenta tanto las energías renovables como las no renovables, lo cual nos impide incluir el presente beneficio en la esfera de las medidas tributarias ambientales.

b) Subsidios

Apartándose del campo tributario, la legislación también prevé subsidios en los costos de provisión de suministro eléctrico, agua y cloacas, de hasta 50% para empresas radicadas dentro de parques industriales y 25% a las restantes.

---

54 Artículo 3 Ley de la 3092.

55 Artículo 7 Ley de la 3092.

c) Beneficio de carácter laboral

Por otro lado, se contempla la devolución de carga social por la contratación de mano de obra santacruceña mediante el fondo de incentivo industrial.

d) Otros beneficios

Finalmente, se prevé el otorgamiento de otro tipo de beneficios como: subsidios sobre las tasa de interés crediticias; créditos a tasas preferenciales; apoyo y participación estatal mediante exenciones y reducciones impositivas, tarifarias, medidas de promoción y otras franquicias en el orden Nacional o Municipal; afectación de bienes del estado; asistencia y asesoramiento técnico.

En agosto de 2017 el Poder Ejecutivo sancionó el Decreto 682/17, mediante el cual se dispuso derogar el Decreto 2135/10 (reglamentario de la Ley 3092) y aprobar la reglamentación de la Ley 3092 y su modificatoria Ley 3519.

Lo curioso de este Decreto 682/17 es que dispone la aprobación de la reglamentación contenida en los Anexos I y II los cuales formarían parte integrante del referido Decreto, no obstante estos anexos no fueron agregados, como así tampoco obran en ninguna parte del boletín oficial que publico el Decreto referido (boletín oficial de fecha 21 de Septiembre de 2017). En tal sentido, no hemos podido acceder a la reglamentación de los beneficios dispuestos por la Ley 3092 y su modificatoria Ley 3519.

3.9. Ley 3100 de 2009 (Adhesión a la Ley nacional 26190)

Mediante la presente la Provincia adhiere sin reservas a la Ley nacional 26190, Régimen de Fomento Nacional para el Uso de Fuentes Renovables de Energía destinada a la Producción de Energía Eléctrica. La adhesión amplia a este régimen implicaría trasladar el marco jurídico nacional a la jurisdicción provincial, mostrando así un cierto grado de coherencia normativa en aras de promover la generación y consumo de energías renovables.

3.10. Ley 3220 de 2011 (Adhesión a la Ley nacional 26154)

Conforme fue referido en reiteradas oportunidades a lo largo de la presente obra, las normas pueden vincularse con las energías renovables promoviendo la generación, explotación y/o consumo de éstas en desmedro de las energías no renovables, pero también puedo suceder lo contrario, esto es que una norma promueva la generación, explotación y/o consumo de energías no renovables, lo cual colocaría -aunque sea de manera indirecta- en una situación desfavorable a las energías renovables.

En este contexto la Provincia adhirió al Régimen Promocional para la Exploración y Explotación de Hidrocarburos (Ley nacional 26154). La sucinta normativa local dispone en solo dos artículos adherir a la legislación Nacional, con los consecuentes incentivos contemplados en ella, en particular a los beneficios fiscales referidos al Impuesto al Valor Agregado; Impuesto a las Ganancias; Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta y reducciones en el pago de los derechos de importación[56].

Si bien no desconocemos la incidencia que los beneficios fiscales anti-ambientales pueden tener en detrimento de las energías renovables, hemos circunscripto el objeto del presente capitulo al análisis de las medidas tributarias ambientales en la Provincia de Santa Cruz. Es por ello que el abordaje de la normativa que incida de manera negativa en las energías renovables no busca ser acabado, ni exhaustivo de todos los beneficios que la presente jurisdicción pudiera contemplar en fomento de las energías no renovables.

3.11. Ley 3493 de 2016 (modifica la Ley 3100 que adhiere a la Ley nacional 26190)

Continuando con el esfuerzo de promover una política coordinada entre Nación y Provincia, pero avalando la infracción del principio de legalidad tributaria, la presente normativa modifica la Ley 3100 de 2009, facultando a la Agencia Santacruceña de Ingresos Públicos a eximir de los Tributos Provinciales que puedan incidir sobre los proyectos de inversión objeto del régimen de fomento Nacional (Ley 26190)[57].

---

56 Artículos 9 a 12 de la Ley 26154.

57 Artículo 2 de la Ley 3100.

Asimismo, se invita a los Municipios de la Provincia de Santa Cruz a adherir a los alcances de la presente Ley[58], fomentando en el ámbito de sus jurisdicciones la eximición de tributos municipales, lo cual evidencia una más la intención de establecer una política de promoción y aliento a las energías renovables en todas las instancias (Nacional, Provincial y Municipal).

3.12. Ley 3320 de 2013 (Aprovechamientos hidroeléctricos del Río Santa Cruz)

Mediante esta Ley se dispuso la ratificación del acta acuerdo celebrada entre la Provincia de Santa Cruz y las empresas Pescarmona SS (IMPSA), Corporación América S.S. y Camargo Correa SA, en el marco del "Aprovechamientos Hidroeléctricos del Río Santa Cruz" para el Sistema Cóndor Cliff - La Barrancosa[59].

A más de ratificar el convenio celebrado entre el gobierno provincial y las empresas referidas precedentemente, la presente Ley exime de Impuestos y Tributos Provinciales a los hechos y actos necesarios para la ejecución de los emprendimientos Cóndor Cliff y La Barrancosa, solicitando al Consejo Deliberante que adopte igual medida respecto a los Tributos Municipales[60].

3.13. Resolución 74 de 2016 de la Agencia Santacruceña de Ingresos Públicos

La Ley 3493 (modificatoria de la Ley 3100) facultó a la Agencia Santacruceña de Ingresos Públicos (ASIP) a eximir del pago de Tributos Provinciales a los proyectos de inversión destinados a la producción de energía eléctrica mediante fuentes renovables de energía. Dentro de este marco normativo, la Agencia Santacruceña de Ingresos Públicos (ASIP) dispuso otorgar a los beneficiarios de los proyectos de inversión vinculados al desarrollo de energías renovables los siguientes beneficios fiscales:

---

58 Artículo 4 de la Ley 3100.

59 Artículo 1 de la Ley 3320.

60 Artículo 6 de la Ley 3320.

a) Exención del pago del Impuesto sobre Ingresos Brutos obrante en los artículos 163 a 204 del Código Tributario Provincial.

b) Exención del pago del Impuesto a los Sellos obrante en los artículos 205 a 256 del Código Tributario Provincial.

La resolución establece que se encontraran incluidas en estas exenciones:el desarrollo tecnológico, la producción de equipos y componentes, la construcción de instalaciones, explotación, transporte y comercialización de energías renovables. En tanto quedaran excluidas de presente exención, la electricidad producida por medio de centrales hidroeléctricas, de más de treinta megavatios (30MW) de capacidad instalada de generación[61].

Asimismo, la resolución establece que las exenciones referidas anteriormente se otorgaran de acuerdo al proyecto sobre el que verse el beneficio, distinguiendo tres etapas diferentes: etapa de estudio y desarrollo de proyectos y etapa de construcción y etapa de operación comercial[62].

3.14. Ley 3588 de 2018 (Adhesión a la Ley nacional 27191)

Por último, una vez de modificada la Ley nacional 26190 (Régimen de Fomento Nacional para el Uso de Fuentes Renovables de Energía destinada a la Producción de Energía Eléctrica) por la Ley nacional 27191, la Legislatura provincial modificó la Ley 3100 disponiendo la adhesión al régimen nacional aprobado por las leyes recién mencionadas.

4. Conclusiones

Dentro del marco general otorgado por la presente obra, el objetivo de éste capítulo se circunscribió a determinar y valorar la normativa de la Provincia de Santa Cruz destinada a promover la generación, desarrollo y utilización de energías renovables mediante medidas tributarias ambientales (tributos ambientales y beneficios fiscales ambientales). A los fines de alcanzar el objetivo propuesto, comenzamos por abordar las principales normas que, a nuestro entender, han incidido en el desarrollo de las energías renovables, para luego abocarnos al análisis de las medidas tributarias

---

61 Artículo 1 de la Resolución 74/16 de la ASIP.

62 Artículos 3 y 4 de la Resolución 74/16 de la ASIP.

que directa e indirectamente promueven las energías renovables (medidas tributarias ambientales).

En relación al primer punto, a manera de introducción mencionamos el marco constitucional otorgado por la *Carta Magna* de la Provincia, la cual no sólo reafirma el dominio originario de los recursos naturales, sino que además expresa su especial interés en el dominio de las fuentes de energía provinciales. Asimismo, advertimos la existencia de trece normas que, en mayor o menor medida, han influido en el desarrollo de las energías renovables en Santa Cruz.

La primera normativa data de 1984 y se trata de la Ley 1645, la cual encomienda a Servicios Públicos Sociedad del Estado la elaboración de un plan de aprovechamiento del recurso eólico provincial y el análisis de factibilidad de instalación de aerogeneradores, como así también la posibilidad de elaborar un plan combinado de aprovechamiento hidráulico y eólico por intermedio de micro-centrales y aerogeneradores.

De las trece normas analizadas, cuatro se refieren a la energía eléctrica: la Ley 2336 de 1993, que ratifica el Convenio de Reorganización y Privatización del Sector Eléctrico Patagónico; la Ley 2468 de 1997, que aprueba el Convenio celebrado entre el Estado Nacional y Provincial para impulsar el desarrollo del servicio público eléctrico en las poblaciones rurales dispersas; la Ley 2762 de 2015, que aprueba la participación de la Provincia en el Proyecto PERMER, con la finalidad de abastecer eléctricamente al mercado rural alejado de la red eléctrica provincial, y la Ley 3247 de 2011, que establece los parámetros básicos de seguridad en materia de energía eléctrica. Cabe destacar que tanto la Ley 2468 como la Ley 2762 mencionan expresamente a las energías renovables como alternativas a las fuentes tradicionales de energía eléctrica.

De las trece normas analizadas tres disponen la creación de entidades vinculadas al desarrollo de las energías renovables en Santa Cruz: la Ley 2722 de 2004 crea el Instituto Provincial de Energías Renovables (IPER), encargado del estudio, investigación, promoción, desarrollo y elaboración de proyectos para la producción y comercialización de energías a partir de fuentes renovables; la Ley 3067 de 2009 crea el Instituto de Energía de la Provincia de Santa Cruz (IESC), con el objeto de satisfacer el interés general en materia energética, con particular atención al desarrollo equilibrado y armónico de la Provincia, y la Ley 3191 de 2011 crea la sociedad Hidroeléctrica Xaleshen SA, comitente del Poder Ejecutivo Provincial en los emprendimientos hidroeléctricos a realizarse en la cuenca del Río Santa Cruz.

Por otro lado, de la legislación examinadas, tres establecen programas y/o medidas para fomentar el desarrollo sustentable, vinculándose de cierta manera a las energías renovables: la Ley 3154 de 2010, que crea el el Programa Provincial denominado "Oficina Sustentable"; la Ley 3133 de 2010, que establece una serie de medidas tendientes a mantener la calidad del aire, y la Ley 3305 de 2010, que promueve el desarrollo de una educación comprometida con la defensa de medio ambiente y el aprovechamiento sustentable de los ecosistemas.

Finalmente, dos de las normas analizadas se refieren a fuentes de energías no renovables: la Ley 2781 de 2005, que regula el desarrollo de la actividad nuclear en el territorio santacruceño, y la Ley 3356 de 2014 que aprueba el Acuerdo Federal para el Cumplimiento de los Objetivos de la Soberanía Hidrocarburífera, previendo la incorporación de beneficios financieros.

En relación al segundo punto del capítulo, encontramos catorce normas vigentes cuyo texto se vincula, en mayor o menor medida, con la promoción de energías renovables mediante la implementación de medidas tributarias ambientales. En las normativas referidas encontramos trece leyes y una resolución de la Agencia Santacruceña de Ingresos Públicos (ASIP).

La primera legislación analizada data de 1982 y se trata del Código de Aguas de la Provincia (Ley 1451), el cual si bien no establece medidas tributarias concretas, habilita a la autoridad de aplicación a imponer tasas o gravámenes diferenciales en función de la calidad y cantidad de material contaminante que los usuarios viertan en los cursos o depósitos de agua, previendo la utilización de tributos para desalentar actividades contaminantes e internalizar los costos ambientales. La primera normativa que incorporó una medida tributaria concreta llego recién en el año 2005 (Ley 2756), la cual establece la exención en el pago del Impuesto Inmobiliario Rural e Impuesto sobre Ingresos Brutos para los proyectos de inversión de desarrollo y/o producción de Hidrogeno.

De las catorce normativas analizadas cinco de ellas se vinculan a la promoción de energías renovables mediante la adhesión al régimen nacional: la Ley 2940 de 2006 que adhiere al Régimen para el Desarrollo de la Tecnología, Producción, Uso y Aplicaciones del Hidrógeno como combustible y vector de energía (Ley 26123); la Ley 2962 de 2007, que adhiere al Régimen de Promoción para la Producción y Uso Sustentable de Biocombustibles e inclusive establece beneficios propios; las leyes 3100 de 2009 y 3588 de 2018, que respectivamente adhieren al Régimen de Fomento Nacional para el Uso de Fuentes Renovables de

Energía Destinada a la Producción de Energía Eléctrica (leyes 26190 y 27191), y la Ley 3493 de 2016, que modifica la Ley 3100 y faculta a la ASIP a eximir de tributos provinciales que incidan en los proyectos objeto del régimen de fomento Nacional.

En relación a ésta última normativa, si bien es cierto que la Provincia adhiere sin reservas a las leyes 26190 y 27191, al facultar a la ASIP para establecer exenciones tributarias, parecería que Santa Cruz no estaría dispuesta a acatar de lleno la restricción a gravar el acceso y la utilización de las fuentes renovables de energía[63].

De las catorce normativas provinciales dos de ellas, Leyes 2177 y 2178 de 1990, fomentan el desarrollo de la energía eólica para la producción de energía eléctrica mediante la adhesión al régimen de Promoción Industrial. En tanto que al sancionarse el nuevo Sistema Provincial de Promoción y Desarrollo Industrial (Ley 3092 de 2009), se incluye el incentivo a la industria energética mediante exenciones a tributos provinciales.

Por otro lado, solo una normativa incorpora medidas tributarias anti-ambientales mediante el fomento en la exploración y explotación de Hidrocarburos, adhiriendo para ello a Ley nacional 26154. En tal sentido, reiteramos que el abordaje de las medidas tributarias anti-ambientales no ha sido acabado ni exhaustivo, en tanto escapa al objeto de análisis fijado para el presente capitulo.

Finalmente, de las catorce legislaciones analizadas en este punto, sólo cinco establecen medidas tributarias ambientales concretas, todas ellas mediante el otorgamiento de beneficios fiscales.

En primer lugar, la Ley 2756 de 2005, la cual fomenta el desarrollo de tecnología y producción del hidrogeno, otorgando a sus beneficiarios estabilidad fiscal por el término de 20 años y exención en el pago del Impuesto Inmobiliario Rural e Impuesto sobre Ingresos Brutos. No obstante, la presente normativa carece de reglamentación y por lo tanto de operatividad alguna.

En segundo lugar, la Ley 2796 de 2005 (Régimen de Promoción de Energías Renovables), la cual fomenta la generación de energía eléctrica y/o térmica a partir de energías renovables, estableciendo entre los incentivos la exención del pago del Impuesto Inmobiliario Rural sobre los inmuebles en que se instalen equipos de transformación de energía renovable en energía eléctrica y/o térmica, y exención del pago de todo gravamen

---

63 Artículo 17 de la Ley 27191.

provincial a las actividades de fabricación de equipos destinados al aprovechamiento de energías renovables. Sin embargo, al igual que la normativa anterior, el presente régimen carece de reglamentación.

En tercer lugar, la Ley 2962 de 2007, que adhiere al Régimen de Regulación y Promoción para la Producción y Uso Sustentable de Biocombustibles (Ley 26093), eximiendo del pago de impuestos y tasas provinciales a los beneficiaros del Régimen Nacional, incrementando así el fomento en la producción y utilización de biocombustibles en el territorio santacruceño.

En cuarto lugar, la Ley 3320 de 2013, que dispone ratificar el acta acuerdo celebrada entre la Provincia y las empresas encargadas de los aprovechamientos hidroeléctricos sobre el Rio Santa Cruz, eximiendo del pago de impuestos y tributos provinciales a los hechos y actos necesarios para la ejecución de los emprendimientos Cóndor Cliff y La Barrancosa.

Por último, la Resolución 74/16 de la ASIP -en razón de la facultad conferida por la Ley 3493 y en infracción al principio de legalidad- dispone la exención del pago del Impuesto sobre Ingresos Brutos e Impuesto a los Sellos a los beneficiarios de los proyectos de inversión vinculados al desarrollo de energías renovables (Ley 26190).

En definitiva, a partir de lo expuesto podemos afirmar que la normativa vigente en la Provincia de Santa Cruz promueve las energías renovables a través de la Tributación Ambiental, aunque de manera exigua, en tanto de las cinco normativas que contemplan medidas tributarias concretas, dos carecen de reglamentación y por lo tanto de carácter operativo, otra dispone beneficios tributarios para fomentar un único emprendimiento, quedando solo los beneficios contemplados en la Ley 2962 de 2007 y en la Resolución de ASIP, mereciendo estos últimos ciertas críticas desde la legalidad tributaria. Asimismo si bien destacamos que Santa Cruz adhiere al Régimen de Fomento Nacional para el Uso de Fuentes Renovables de Energía destinada a la Producción de Energía Eléctrica (Ley 26.190 y 27.191), no sucede lo mismo con el Régimen de Fomento a la Generación Distribuida de Energía Renovable Integrada a la Red Eléctrica Pública (Ley 27.424), lo cual refuerza la necesidad de trabajar en la reglamentación de las normas locales y asimismo adherir íntegramente al marco normativo Nacional.

TRIBUTACIÓN AMBIENTAL Y ENERGÍAS RENOVABLES EN LA PROVINCIA DE SANTA FE

Caminos Evelyn Daniela[1]

Resumen: La normativa vigente en la Provincia de Santa Fe promueve las energías renovables a través de la Tributación Ambiental, siendo considerada una de las provincias pioneras en creación y aplicación de leyes que promueven la utilización de energías renovables. Desde el 2006, la Provincia cuenta con una ley específica en esta materia, mientras que en Argentina en la órbita nacional se comenzaron a vislumbrar recién a finales del 2015 cuando se reconoció en la gobernanza nacional, serios problemas ambientales y de abastecimiento energético y la alternativa para paliar esta crisis del fomento de las energías renovables. Ello sin perjuicio, de que ambas órbitas de gobierno ya contemplaban al medio ambiente tanto en sus constituciones como en leyes generales de ambiente. Santa Fe cuenta con tres leyes y dos decretos reglamentarios de esas leyes y lleva a cabo constantemente Programas y Proyectos de fomento de las energías renovables.

Abstract: *The regulations in force in the province of Santa Fe promote renewable energies through Environmental Taxation and it is considered one of the pioneer provinces in the creation and application of laws that promote the use of renewable energies. The province has a specific law in this area since 2006, while in the national level this happened at the end of 2015 when serious environmental and energy supply problems and the alternative to alleviate this crisis of the promotion of renewable ener-*

---

[1] Abogada, por la Universidad Nacional de Córdoba, Argentina (UNC). Poder Judicial de la Provincia de Córdoba. Maestranda en Derecho del Trabajo y Relaciones Laborales Internacionales (UNTREF). Doctoranda en Administración y Política Pública (IIFAP – UNC). Adscripta en la Cátedra de Derecho Laboral. Facultad de Derecho, Argentina (UCC) y Derecho Tributario. Facultad de Derecho, Argentina (UNC). Miembro Investigadora 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. Correo electrónico: caminosevelyn@gmail.com

gies were recognized by the national government. All of this despite of the fact that both government levels already included the environment both in their constitutions and in their general environmental laws. Santa Fe has three laws and two regulatory decrees of those acts and it constantly carries out programs and projects to promote renewable energies.

1. Introducción

Santa Fe, llamada oficialmente Provincia de Santa Fe en su Constitución Provincial (CP)[2], es una de las 23 provincias que integran la República Argentina. A su vez, es uno de los 24 estados auto-gobernados o jurisdicciones de primer orden que conforman el país contando a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CABA). Su capital está situada en la Ciudad de Santa Fe de la Vera Cruz. Desde el punto de vista demográfico, es la tercera ciudad del país más poblada con unos 3.195.000 habitantes en 2010 (último Censo Nacional), luego de las Provincias de Buenos Aires y Córdoba.

Desde el punto de vista geográfico, está ubicada al este de la región Centro del país, limitando al Norte con Chaco, al Este con el Río Paraná que la separa de Corrientes y Entre Ríos, al Sur con la Provincia de Buenos Aires y al Oeste con la Provincia de Córdoba y Santiago del Estero. Sus principales centros urbanos son la Ciudad de Rosario y su capital, llamada abreviadamente Santa Fe. La Provincia se encuentra dividida en 19 departamentos que carecen de cualquier forma de gobierno o administración autónoma, siendo el segundo nivel de gobierno el municipal (municipios y comunas). A partir de 2008 la Provincia de Santa Fe, en un proceso de descentralización administrativa, y con el objetivo de potenciar sus particularidades y diferencias se dividió territorialmente en 5 regiones en el ámbito del Plan Estratégico Provincial (PEP): la Región 1 es el Nodo Reconquista, la región 2 el Nodo Rafaela, la Región 3 es el Nodo Santa Fe, la Región 4 el Nodo Rosario y la Región 5 el Nodo Venado Tuerto.

Es una provincia mediterránea, con salida al mar mediante el Río Paraná, luego devenido en el Río de la Plata. Por su extensión es la décima provincia argentina, se dispone en una extensa llanura y se diferencia en sus zonas norte y sur, las que integran las regiones chaqueña y pampeana respectivamente, presentando diversos aspectos: las subregiones del Chaco Oriental y de la Diagonal Fluvial de la Región

---

2 Artículo 1 de la CP.

Chaqueña, y las subregiones de la Pampa del Norte o de la Colonia y de la Pampa Ondulada en la mitad sur y sudeste.

La hidrografía presenta como rasgo destacado la presencia del Río Paraná, que también cumple la función de límite provincial. Además, existen numerosos ríos tributarios, entre ellos el Salado del Norte, Carcarañá y Arroyo del Medio desde la costa oeste. Todo el territorio santafesino, por su pendiente, pertenece a la cuenca del río Paraná y por éste a la del río de la Plata. La inclusión de la provincia en dos zonas geográficas como la chaqueña al norte y la pampeana al sur, marca dos ambientes climáticos claramente diferenciados.

La parte norte de la Provincia se caracteriza por su temperatura elevada, con promedios de 21ºC y precipitaciones entre 800 y 1.100mm anuales, que disminuyen hacia el oeste, en donde la temperatura media anual oscila entre los 17°C. Es así que el territorio provincial se extiende en la zona templada, salvo áreas septentrionales menores de clima subtropical con estación seca (Noroeste) y sin estación seca (Noreste). La Provincia responde a las subfallas del río Paraná, y del río de la Plata, y a la falla de Punta del Este, con sismicidad baja. Sus últimas expresiones se produjeron, además del sismo de 1948, el 5 de junio de 1888 (131 años), a las 3.20 UTC-3, con una magnitud aproximadamente de 5,0 en la escala de Richter.

Los vientos alisios, cálidos y húmedos que penetran en el territorio de la Provincia desde el Nordeste, ejercen una fuerte influencia sobre el clima, sobre todo en verano, las zonas más propicias para la producción de energía eólica según un informe realizado por el Gobierno Provincial en noviembre del 2018 en el marco del Programa de Generación de Energías Renovables son las localidades de Rufino y Venado Tuerto, con velocidades medias por encima de los 6 m/s a 60 m de altura, con vientos predominantes principalmente del sector Norte[3].

Con respecto a la radiación solar posee un uniforme y buen nivel de radiación en toda la provincia. Según un estudio provincial, todas las plantas generarían cantidades similares de energía dentro del error de la medición, del orden de 7200MWh/año, el promedio anual de radiación medido para las cinco localidades resultó de 4,75kWh/m2 /día para Tostado, 4,69 kWh/m2/día para Reconquista, 4,89kWh/m2/día para Elisa, 4,60 kWh/m2 /día para Cañada Rosquín y 4,48 kWh/m2 /día para Firmat.

---

3 https://www.santafe.gob.ar/ms/generfe/wp-content/uploads/sites/23/2018/11/Informe-de-medici%C3%B3n-de-vientos.pdf

El rendimiento anual de una planta fotovoltaica en la Provincia de Santa Fe, estaría entonces entre 1390 y 1500MWh/MWp/año aproximadamente. Comparado con otras regiones del país, los mejores emplazamientos para centrales fotovoltaicas están dando rendimientos del orden de 1800MWh/MWp/año. Sin embargo, en general son regiones aisladas y de difícil acceso lo que aumenta los costos logísticos para el desarrollo de plantas solares por lo que aún con rendimientos ligeramente menores Santa Fe ofrece otras condiciones favorables como sus puertos con salida directa al mar, rutas que atraviesan la Provincia, mano de obra calificada, puntos de acceso a la red eléctrica (Informe sobre Radiación Solar en la Provincia de Santa Fe, 2018).

Con respecto a la actividad económica la Provincia es agrícola-ganadera por excelencia, y cuenta con un elevado desarrollo industrial. Sus principales actividades son, por un lado, la agricultura con producción de soja, girasol, maíz, trigo y sorgo; y la ganadería con cría intensiva en el norte. Pero también es pujante en cuanto a la industria como por ejemplo la aceitera, molinos harineros, producción de lácteos, de carnes, la fabricación de siderurgia, automotriz, de máquinas y herramientas agrícolas; y también en el sector de los servicios con la disposición de una gran cantidad de empresas privadas de servicios de distintos tipos (administración, comunicaciones, educación, transporte, logística, ingeniería, diseño textil, etc.), lo que nos permite presuponer que es una provincia con una potencialidad para la inversión de empresas que desarrollan las energías renovables.

Desde el punto de vista político destacamos que, si bien los primeros pasos en cuanto a la declaración de la importancia de las energías renovables se dio en el marco de una sucesión de gobiernos justicialistas alineado en estos años al gobierno nacional, Carlos Reutemann[4] y Jorge Obeid[5], la creación, implementación y regulación de leyes de energías renovables[6] se llevaron a cabo en su mayoría, bajo el mando de gobernadores alineados al Partido Socialista, Hermes Binner[7], Antonio Bonfatti[8] y Miguel Lifschitz[9].

Como podemos observar, durante los últimos doce años, Santa Fe ha sido gobernada por partidos opositores a la línea nacional, lo que nos

---

4 Gobernó desde el 11/12/1991 al 11/12/1995 y desde el 11/12/1999 al 2003.

5 Gobernó desde el 11/12/1995 al 11/12/1999 y desde el 11/12/2003 al 11/12/2007.

6 Acompañadas de una gran cantidad de informes, proyectos y programas.

7 Gobernó desde el 11/12/2007 hasta el 11/12/2011.

8 Gobernó desde el 11/12/2011 hasta el 11/12/2015.

9 Gobernó desde el 11/12/2015 al día de la fecha.

permite presuponer que el tratamiento de las energías renovables en la Provincia, se dio de forma independiente de lo que ha sucedido a nivel nacional, tanto cronológicamente en su tratamiento legislativo y aplicación práctica, como en el modo de regulación. No obstante, a nivel provincial se destaca por seguir una misma línea bien marcada y en constante progreso de fomento de las energías renovables, cuestión que comprobaremos a lo largo de este trabajo.

Considerando que junto al resto de las provincias y CABA, Santa Fe constituye uno de los veinticuatro distritos en los que se divide el país y su facultad tributaria, el objetivo de este capítulo consiste en determinar y valorar la normativa de la Provincia para promover la generación y el uso de las energías renovables a través de la Tributación Ambiental. El fundamento de este tema de investigación radica en que el gran desafío es lograr que las empresas incorporen dentro de sus costos de producción, los problemas ambientales que provocan sus producciones como la degradación y el desaprovechamiento de recursos naturales. Asimismo, alentar a la población en general, en el uso de energías renovables y la eficiencia de la energía convencional. En este sentido, las medidas tributarias resultan ser una herramienta útil para el fomento de la investigación, la inversión y el incentivo de las energías renovables a través del otorgamiento de beneficios tributarios, incentivos o subsidios económicos. Así como también son útiles para el desaliento del consumo de energías convencionales a través de cargos extras en el consumo, de la utilización de tributos ambientales, entre otras medidas.

A los fines de alcanzar el objetivo propuesto, el capítulo se divide en dos grandes partes que luego darán paso a la conclusión final. Por un lado, se resumirá la principal normativa provincial vigente sobre la generación y el uso de las energías renovables y su encuadramiento con el plano normativo nacional e internacional; haciendo especial hincapié en las leyes y decretos como también al fomento y aplicación de políticas y programas y, por el otro, se analizarán las medidas tributarias que directa e indirectamente pueden fomentar dichas energías en desmedro de las energías no renovables.

2. Regulación de las energías renovables en la Provincia de Santa Fe

Santa Fe es una de las provincias pioneras en Argentina en materia de energía renovables, destacándose por llevar a cabo una política pública ambiental activa con constantes iniciativas progresistas. La Provincia de

Santa Fe, está declarada como "la productora de combustibles vegetales", el principal objetivo en energías renovables es el de destacarse por la producción de biocombustibles, principalmente por el biodiesel y el bioetanol, que son combustibles de muy bajo impacto ambiental, que pueden producirse con un equipamiento sencillo, a partir de recursos renovables de gran abundancia en la Provincia.

Asimismo, posee un marco normativo que le da sustento y seguridad jurídica, y que regula sobre energías renovables y, dentro de esta normativa también encontramos legisladas medidas tributarias para incentivar el desarrollo de las mismas, que son dables de analizar.

Su normativa provincial de energías renovables, se enmarca dentro de normas con mayor jerarquía, tanto nacionales como internacionales que es preciso analizar brevemente antes de profundizar sobre la normativa específica de la Provincia de Santa Fe.

2.1. Constitución Provincial

La Constitución de la Provincia de Santa Fe fue modificada por última vez en 1962, siendo una de las pocas provincias que no reformaron su Constitución luego de la Reforma Nacional de 1994, para incorporar en su seno los nuevos derechos y garantías, que respondieron a un cambio de paradigma. En lo que a nuestro tema respecta, la CP no establece la protección del medio ambiente desde la perspectiva del desarrollo sustentable.

Sin embargo, y pese a no regular directamente la protección del medioambiente como sí ocurre en el resto de las constituciones provinciales, promueve el desarrollo y la integración económica, y a este fin orienta la iniciativa económica privada y la estimula mediante una adecuada política tributaria y crediticia, y la construcción de vías de comunicación, canales, plantas generadoras de energía y demás obras que sean necesarias. Más adelante el mismo artículo habla de la necesaria protección al suelo de la degradación y la erosión, de la importancia de conservar su capacidad productiva[10].

Este artículo de la Constitución Provincial, es la norma suprema provincial que enmarca jurídicamente las acciones llevadas a cabo por el gobierno para propender al desarrollo de las energías renovables frente a la

---

10 Artículo 25 de la CP.

crisis de eficiencia de energía tradicional que afecta a Santa Fe y su aumento de precio en la prestación del servicio y además, la necesaria protección del medio ambiente, y el fomento del desarrollo sostenible.

2.2. Ley 12503 de 2005 (generación y uso de energías renovables)

La presente Ley tiene por objeto declarar de interés provincial la generación y el uso de energías alternativas o blandas a partir de la aplicación de fuentes renovables en todo el territorio de Santa Fe[11]. Define a las energías renovables, alternativas o blandas a todas aquellas que se producen naturalmente, en forma inagotable y sin ocasionar perjuicio al medioambiente[12]. Las energías renovables hacen un uso racional y ambientalmente sostenible de los recursos energéticos renovables como el sol, el viento, el biogás, la biomasa, la geotermia, la mini hidráulica, etc[13].

Como servicios prestados en base a las energías renovables enumera a la energía solar fotovoltaica, solar térmica, solar pasiva, eólica, biomasa, biogás, geotérmica, y mini hidráulica[14].

A su vez, se crea en el Ministerio de Obras, Servicios Públicos y Vivienda, un órgano de estudio y planificación para el aprovechamiento de fuentes de energías renovables, alternativas o blandas que estará integrado multidisciplinariamente en búsqueda de integralidad, por representantes de diferentes Ministerios como el de producción, educación, y por los municipios, comunas, empresas de energía y cooperativas eléctricas[15].

El órgano cumplirá con objetivos como diagnosticar el estado actual del desarrollo de tecnologías para el aprovechamiento de la energía mini-hidráulica, la energía solar, la biomasa, y la energía eólica; regular la actividad de generación de energía teniendo en cuenta las nuevas fuentes basadas en energías renovables, promover la investigación, desarrollo y producción de nuevas fuentes de energía no convencionales, regulando su implementación; proteger adecuadamente los derechos de los usuarios estableciendo normas de calidad del servicio, alentar inversiones de riesgo en generación alternativa de energía, regular la autogeneración y la coge-

---

11 Artículo 1 de la Ley 12503.
12 Artículo 3 de la Ley 12503.
13 Artículo 4 de la Ley 12503.
14 Artículo 5 de la Ley 12503.
15 Artículo 2 de la Ley 12503.

neración, garantizar el control de la contaminación ambiental y la defensa del medioambiente, desarrollar planes para promover el empleo en base a la utilización de energías renovables; crear instrumentos de apoyo a emprendedores e innovadores en materia de energías renovables; promover acciones para garantizar el acceso a los bienes y servicios energéticos que permitan satisfacer condiciones de vida dignas a la población, contemplando a los sectores más humildes y a aquellos que geográficamente no los tienen; desarrollar una estrategia de financiamiento futuro de las energías renovables, crear un programa de educación energética, establecer vínculos estables con los distintos programas y proyectos sustentables; proponer los proyectos de leyes necesarios a los efectos de establecer los marcos regulatorios y programas de incentivos y exención impositiva que se requieran, para el desarrollo de los distintos tipos de energías alternativas renovables, alentar al Ministerio de Educación la adecuación de las currículas para la enseñanza del desarrollo y la utilización de los medios de producción de energías renovables[16].

En este orden de ideas, el Poder Ejecutivo Provincial se obliga a fomentar la investigación y el uso de las distintas fuentes renovables, como promover la incorporación de artefactos que aprovechen la energía renovable en organismos y dependencias públicas[17].

Además, se establece que el Poder Ejecutivo diseñará un Plan Energético-Ambiental, basado en el Plan de acción de la Agenda 21 de las Naciones Unidas, en el que deberán definirse las actuaciones necesarias para impulsar el desarrollo sostenible y realizar un estudio y auditoria de la situación energética actual, relevar la situación energética de los edificios públicos y controlar su consumo, controlar la contaminación ambiental y la defensa del medioambiente, impulsar la autogeneración individual o colectiva mediante energías renovables y su conexión a la red, evaluar la factibilidad y pertinencia de las fuentes de energías renovables atendiendo a los factores técnicos, económicos, sociales y sustentabilidad ambiental, y realizar el tratamiento de residuos orgánicos e industriales mediante planes de separación de basura de origen y su utilización en biodigestores anaeróbicos, que devuelvan al medio, biogás aprovechable para calefacción, cocción u otros procesos calóricos, junto a la obtención de fertilizantes orgánicos[18].

---

16 Artículo 8 de la Ley 12503.

17 Artículos 6 y 9 de la Ley 12503.

18 Artículo 7 de la Ley 12503.

2.3. Ley 12692 de 2006 (productos relacionados con las energías renovables) y su Decreto Reglamentario 158 de 2007

Esta ley es complementaria y modificatoria de la Ley 12503 y dispone un régimen promocional provincial para la investigación, desarrollo, generación, producción y uso de productos relacionados con las energías renovables no convencionales[19].

Incorpora a la lista de servicios prestados con las energías renovables y les otorga especial prioridad de radicación y habilitación[20] a la producción de biogás, definido como el producto de tratamiento anaeróbico de residuos sólidos o líquidos orgánicos de origen industrial, rural, de servicios y domésticos; y al biocombustible, definido como aquellos productos que se obtienen a partir de materias primas de origen agropecuario o agroindustrial o desechos orgánicos[21].

La ley también establece la asignación de fondos para llevar a cabo los objetivos de las leyes que regulan la promoción de las energías renovables[22], ordenando al Poder Ejecutivo destinar los recursos obtenidos de la aplicación de un cargo por usuario del sistema eléctrico provincial[23], lo cual será analizado con mayor detalle en la siguiente sección; los fijados por el presupuesto General de Gastos y Cálculos de Recursos[24]; los provenientes de subsidios, legados y donaciones; los aportes de los organismos internacionales para tal fin; y otros que determinen las reglamentaciones.

Asimismo, la norma establece un mecanismo de control mediante el cual la Autoridad de aplicación producirá y elevará un informe anual a ambas Cámaras del Poder Legislativo con las actuaciones realizadas en cumplimento de la presente ley, con los proyectos aprobados, los beneficios otorgados, etc.[25]. Mediante decreto se reglamenta parcialmente la ley estableciendo que hasta tanto se cree la Secretaría de Estado, con competencia especifica en la materia, el Ministerio de Producción será la autoridad de aplicación[26].

---

19 Artículo 1 de la Ley 12692.
20 Artículo 4 de la Ley 12692.
21 Artículo 3 de la Ley 12692.
22 Artículo 13 de la Ley 12692.
23 Artículo 11 de la Ley 12692.
24 Artículo 12 de la Ley 12692.
25 Artículo 14 de la Ley 12692.
26 Artículo 2 del Decreto 158/07.

2.4. Ley 13240 de 2011 (creación de la Secretaría de Estado de la Energía) y Decreto 2644 de 2012

Mediante esta norma, se modifica la Ley 12817 de Ministerios y se crean nuevas Secretarías, entre ellas la Secretaría de Estado de Energía[27]. Los Secretarios de Estado en la Provincia de Santa Fe son designados directamente por el Gobernador y tienen prácticamente las mismas funciones que los Ministros, asistiendo al primer mandatario de la Provincia en los asuntos de sus competencias.

En primer lugar, se establece la competencia de la Secretaría de Estado de Energía de manera genérica, que es la de asesorar en todo lo relativo a la planificación estratégica en materia de energía, con el objetivo de promover un desarrollo sostenible de las diversas fuentes de recursos energéticos y asegurar un uso adecuado y competitivo de las mismas, tendientes a la protección y preservación del medio ambiente. Luego, la ley realiza una enumeración no taxativa dispuesta en 20 incisos, especificando algunas de las competencias particulares de la Secretaría de Estado de Energía, que en especial tienen que ver con el diseño de políticas energéticas y proyectos, con la coordinación y gestion del Planeamiento Estratégico Provincial en materia de energía convencionales y no convencionales, fósiles y renovables, propiciando el desarrollo de los recursos energéticos existentes y potenciales en el territorio provincial. También se establece su competencia para el desarrollo de la investigación, estudio y factibilidad de fuentes de energía alternativas y en la producción y uso de productos derivados de energías renovables y no convencionales[28].

Como podemos observar en los incisos mencionados *ut supra* la competencia de la Secretaría de Estado de la Energía se establece en cuanto a las energías convencionales y no convencionales, dentro de las que se encuentran las energías renovables. Por lo que, luego de la sanción de la Ley 13240 que modificó la Ley 12817, se adapta mediante decreto reglamentario, las leyes 12503 de generación y uso de energías a partir de fuentes renovables y la 12692 Régimen promocional provincial para la investigación, desarrollo, generación, producción y uso de productos relacionados con las energías renovables, estableciéndose como autoridad de aplicación salvo en lo que respecta al otorgamiento de los beneficios de

---

27 Artículo 33ter de la Ley 13240.

28 Artículo 33ter de la Ley 13240.

exención, reducción, diferimiento de tributos provinciales, a la Secretaría de Estado de la Energía[29].

3. Políticas y Programas de fomento de desarrollo de energías renovables

Mención aparte merecen las políticas y programas implementados por la Provincia de Santa Fe para el fomento y desarrollo de las energías renovables, ya que se trata de una provincia sumamente progresista en esta materia. A modo de ejemplo, podemos mencionar la creación del programa "Santa Fe Avanza en la Sustentabilidad de los Edificios y Oficinas Públicas" (Decreto 1351/13). Con este Programa se insta a todas las dependencias provinciales a un uso racional de la energía y el consumo sustentable de los bienes como el papel, cartón, agua, cartucho de tinta y a su disposición final adecuada, incluidos los aparatos electrónicos, a fin de minimizar el impacto ambiental negativo. Se implementan medidas con la iluminación, acondicionamiento del aire, bombeo de agua y uso racional de energía con el objetivo mínimo e disminuir en un 3% el consumo de energía. Y establece un ámbito de educación no formal para los dependientes de las oficinas públicas.

Se destacan también el programa "Línea verde de créditos para la inversión productiva", destinado a la financiación de proyectos provinciales de Energía Renovable y Eficacia Energética; el programa "Producción + energética", que promueve la implementación de proyectos de generación de bioenergías, con foco en la biodigestión anaeróbica, en producciones primarias de cerdos, tambos, usinas lácteas y otros sectores, en todo el territorio provincial para su uso térmico o eléctrico; y el programa "Digestión + Activa", que tiene como objetivo refuncionalizar los biodigestores instalados en distintos puntos de la Provincia y que no estén produciendo de manera óptima.

El proyecto "Estación Solar" consiste en generar espacios públicos de recreación al aire libre, que ofrezca agua caliente y servicios energéticos para la recarga de celulares y computadoras. La producción de estos servicios se realiza a través de colectores solares y paneles fotovoltaicos.

A través del programa "un sol para tu techo" se facilita la adquisición de calefones solares en la Provincia de Santa Fe, mediante una línea de

---

29 Artículo 2 del Decreto 2644/12.

crédito ofrecida por el Banco Santa Fe a las familias santafesinas, sin tasas o con bajas tasas de interés y en cuotas.

A través del programa "Prosumidores" todos los ciudadanos usuarios del sistema eléctrico de la provincia, pertenecientes a la Empresa Provincial de Energía (EPE) y las cooperativas eléctricas adheridas, pueden generar energía a partir de fuentes renovables e inyectarla a la red a cambio de un valor económico que se refleja en su factura.

El "Programa construyendo calidez" promociona la construcción de estufas Rocket de biomasa de alto rendimiento energético; el "Proyecto de ley de Etiquetado de Viviendas" tiene como objetivo calificar energéticamente una vivienda, es decir conocer de manera estimativa cuánta energía requiere la misma para satisfacer los requerimientos habitacionales.

Como se puede observar, en Santa Fe se desarrollan un gran número de políticas y programas, en consonancia con lo recomendado por los Instrumentos Internacionales mencionados en el apartado de legislación internacional, que contribuyen sin duda a la toma de conciencia y educación no formal de la ciudadanía, y estimula el desarrollo de las energías renovables. Son programas que institucionalizan un criterio de participación para el desarrollo urbano sostenible, tanto en el ámbito privado de las personas como en el ámbito público, y además con el ejemplo gubernamental de edificios públicos sostenibles.

4. Medidas tributarias ambientales

Las medidas tributarias ambientales comprenden tanto a los tributos ambientales como a los beneficios fiscales ambientales y persiguen motivar la realización de actividades o conductas no contaminantes y desalentar aquellas que sean contaminantes. Estas medidas constituyen una herramienta más, al igual que las políticas y programas para el fomento de las energías renovables. En este apartado, dilucidaremos si la provincia de Santa Fe, posee regulación específica de la materia para el fomento y estimulo de producción de energías renovables.

4.1. Constitución Provincial

Cuando la CP dice que el Gobierno Provincial orienta la iniciativa económica privada y la estimula mediante una adecuada política tributaria y crediticia, en base al mismo artículo que promueve el desarrollo de

energías renovables (artículo 25), está enmarcando constitucionalmente el otorgamiento de exenciones, subvenciones y beneficios fiscales sobre tributos provinciales para aquellas empresas y personas que se adhieran a las energías renovables.

4.2. Ley 12503 de 2005 (generación y uso de energías renovables)

Esta ley de generación y uso de energías renovables establece que el Poder Ejecutivo diseñará un Plan Estratégico Energético-Ambiental, para el cual el Ministerio de Obras, Servicios Públicos y Vivienda deberá cumplir con una serie de objetivos, entre los cuales se destaca el deber de proponer al Poder Ejecutivo -para ser elevado al Poder Legislativo- los proyectos de leyes necesarios a los efectos de establecer los marcos regulatorios y programas de incentivo y exención impositiva necesarios para el desarrollo y utilización de los medios de producción de energías renovables[30].

La Ley sólo habla de propuesta de proyectos elevadas al Poder Ejecutivo, por lo que hasta acá no podemos observar la utilización de incentivos o exenciones en concreto para la producción de energías renovables y no aparecen aspectos presupuestarios o fiscales que permitan darle sustento a una política pública sujeta a un régimen de recursos y gastos y a un criterio de valoración de metas y de medición en la obtención de resultados.

4.3. Ley 12692 de 2006 (productos relacionados con las energías renovables) y su Decreto Reglamentario 158/07

Esta ley es la primer normativa santafesina que incorpora medidas tributarias, y establece que todos los proyectos de radicación industrial o las industrias ya instaladas, que produzcan energías renovables, biogás y biocombustibles, que sean de propiedad de emprendedores, sociedades comerciales, privadas, públicas o mixtas; que integren en un mismo proceso productivo todas o algunas de las etapas industriales para la obtención de materias primas renovables, y cuyo proyecto de inversión sea aprobado por la autoridad de aplicación; serán beneficiarios y gozarán de los beneficios establecidos en la presente ley[31].

---

30 Artículo 8, inciso r), de la Ley 12503.

31 Artículo 2 de la Ley 12692.

Se establece un criterio de prioridad según el cupo fiscal total para beneficios promocionales, priorizando a las PYMES y a productores agropecuarios y economías regionales[32]. Por otro lado, se reserva otro cupo para los beneficios fiscales destinados a los productores de biocombustible con prioridad para las PYMES y economías regionales[33].

Los beneficios tributarios son exenciones y/o la reducción y/o diferimiento de tributos provinciales como el impuesto a los ingresos brutos, impuesto de sellos, impuesto inmobiliario y el impuesto de patentes únicos sobre vehículos[34], por el término de 15 años contados a partir de la fecha de puesta en marcha del proyecto respectivo[35].

Se entiende por exención la desgravación total de los impuestos; reducción la liberación parcial de impuestos; y diferimiento la postergación de la obligación de pago de los impuestos (artículo 6 del decreto). Con respecto a los impuestos sobre ingresos brutos la reducción, exención o diferimiento se produce en relación al monto atribuible a la actividad promovida, y no alcanza a los ingresos derivados de la comercialización de productos de reventa. El impuesto de sellos con respecto a la parte a cargo de la empresa acogida o que solicite el acogimiento por la constitución, ampliación de capital, modificación del contrato social, transformación, fusión y, en general, los actos, contratos y operaciones vinculados con la actividad promovida. El impuesto inmobiliario con respecto al gravamen que correspondiera sobre los inmuebles de la propiedad de la empresa que se encuentren afectados a la explotación industria eximida, incluyendo los destinados a la administración, depósitos y/o vivienda del personal e inclusive puede hacerse extensivo a las tierras de propiedad de la empresa explotadas a tal fin. Con respecto a la patente única sobre vehículos al gravamen anual en concepto de patente previsto en el artículo 259 del Código Fiscal para los automotores, remolques, o acoplados de propiedad de la empresa[36].

Luego, mediante la Ley 12956/08, se agrega como tributo que goza de beneficio tributario a las tasas retributivas de servicios, pero a diferencia de los anteriores impuestos provinciales, no se reglamenta su alcance.

---

32 Artículo 3 del Decreto 158/07.

33 Artículo 4 del Decreto 158/07.

34 Artículo 7 de la Ley 12692.

35 Artículo 6 de la Ley 12692.

36 Artículo 7 del Decreto 158/07.

El incumplimiento por parte del beneficiario de sus compromisos acarrea como sanción la resolución de los beneficios otorgados retroactivamente y genera a favor del fisco el derecho a reclamar el reintegro de tributos y contribuciones no percibidos y accesorios aplicables[37].

La Ley indica que el Poder Ejecutivo debe incorporar explícitamente en el presupuesto general de gastos y recursos el cupo fiscal que destinará en cada ejercicio (artículo 12 ley y artículo 3 del decreto), y el Ministerio de Producción será la autoridad de aplicación para el otorgamiento de beneficios de exención, reducción o diferimiento de tributos provinciales[38], previa intervención del Ministerio de hacienda y finanza[39].

La Ley también legisla sobre la posibilidad que tiene el Poder Ejecutivo de otorgar determinadas subvenciones a las personas físicas o jurídicas contempladas en el artículo 5, como por ejemplo entregar en comodato sin cargo, locación a precio promocional de bienes de dominio público o privado del Estado, construir infraestructura básica para acondicionamiento de área, realizar convenios con entidades financieras para otorgar créditos con tasas de interés preferenciales[40].

Asimismo, se regula un cargo de veinte centavos ($0,20) al momento de su sanción, hoy actualizado, ajustable conforme variación del precio de la tarifa eléctrica de la Empresa Provincial de Energía de Santa Fe, por usuario del sistema eléctrico provincial, para la promoción y la financiación de proyectos de producción de energías renovables. Quedan excluidos aquellos que abonan tarifas sociales[41].

Este cargo podemos conceptualizarlo con un desincentivo para el uso de energía eléctrica, pero no como un tributo ambiental, porque que tenga como fin recaudatorio el destino a proyectos de producción de energías renovables no nos habilita a encuadrarlo dentro de lo que llamamos tributos ambientales, que se definen como "aquellos gravámenes que, sin despojarse de su afán recaudatorio, tienen como finalidad esencial el desaliento de conductas contaminantes por parte de los administrados (impuestos) o la realización de servicios u obras ecológicas por parte de la administración

---

37 Artículo 9 de la Ley 12692.

38 Artículo 2 del Decreto 158/07.

39 Artículo 5, inciso e), del Decreto 158/07.

40 Artículo 8 de la Ley 12692.

41 Artículo 11 de la Ley 12692.

(tasas y contribuciones especiales), sin importar la asignación presupuestaria de los fondos"[42].

5. Conclusiones

A partir de todo lo expuesto, observamos que la Provincia de Santa Fe, al igual que la República Argentina y el mundo en general, está atravesando una crisis energética causada por el uso irracional del combustible fósil, recurso no renovable, que trajo aparejado una deficiencia del servicio energético y un aumento del precio del mismo.

Frente a esta crisis, que resulta palpable en Santa Fe, se buscó en el fomento de las energías renovables una solución. Hace más de una década y media que Santa Fe apostó a darle un papel serio y preeminente a las energías renovables creando los cargos públicos de Secretario de Estado de Energía y el de Subsecretario de Energías Renovables para que asesoren directamente al Gobernador de forma especializada sobre la materia. También se impulsó la creación de leyes de fomento de energías renovables, prácticamente una década antes a que la Nación tomara cartas en el asunto, guiándose y enmarcándose en los instrumentos internacionales que legislaban las energías renovables.

Conjuntamente con la regulación normativa, el Gobierno de la Provincia de Santa Fe desarrolla constantemente programas destinados a concientizar a los ciudadanos de la provincia sobre la crisis de eficiencia energética y la importancia del desarrollo de las energías renovables tanto para la protección del medio ambiente, como para la disminución de costos en el uso de la energía.

Por un lado, se destaca la ayuda crediticia por parte del gobierno, la cual consiste en la financiación en cuotas y bajas tasas de interés para la inversión inicial de compra de equipamiento necesario para el desarrollo de las energías renovables.

Por otro lado, y con respecto a las medidas tributarias ambientales, mención especial merece la decisión de la Provincia de Santa Fe de no adherir a la Ley Nacional 27191 de 2015 que regula el Régimen de Fo-

---

42 Salassa Boix, R., *Medidas tributarias medioambientales en el ordenamiento jurídico argentino. La finalidad extrafiscal de los tributos*, en *Algunas notas sobre los tributos medioambientales* (Dir.: Eduardo Arroyo), Advocatus y Ciencia, Derecho y Sociedad, Córdoba, 2013, p. 186.

mento Nacional para el Uso de Fuentes Renovables de Energía destinada a la producción de energía eléctrica y establece ventajas impositivas para inversiones en materia de energías renovables. La adhesión por parte de la Provincia no es una prioridad de agenda de gobierno, porque como se puede observar en el desarrollo del trabajo, Santa Fe ya ofrece los mismos beneficios impositivos desde mucho antes que la Nación.

A pesar de no adherir a la Ley Nacional 27191, el Gobierno Provincial respetó y cumplió a los beneficiarios del plan RenoVar radicados en Santa Fe cumplió todo lo establecido mediante ley nacional, y la idea es seguir manteniendo esta línea. Sin perjuicio de ello, la adhesión de Santa Fe a la ley nacional otorgaría seguridad jurídica a los inversores que no dependerían de la discrecionalidad de un gobierno de turno.

Como consecuencia de todo ello, podemos concluir que el sistema tributario santafecino se vale de las medidas tributarias ambientales para promover el uso de energías renovables, pero dentro de las medidas tributarias se ha legislado únicamente a los beneficios tributarios ambientales, dejando así de lado a los tributos ambientales. También es importante destacar que no se perciben en Santa Fe medidas anti-ambientales, dado que no existen subsidios en la energía eléctrica convencional. Por el contrario, se establece un cargo en la factura de luz cuya recaudación es destinada a la investigación y producción de energías renovables, y el precio de uso del servicio de energía es sumamente costoso en la provincia.

Finalmente, observamos una política activa para proveer a los inversores de subsidios y créditos para el equipamiento y desarrollo de tecnología para la producción de energía renovable. En definitiva, la Provincia de Santa Fe es pionera y sumamente progresista e innovadora en la materia de análisis, ha implementado legislación, regulación, planes, programas, políticas, medidas tributarias de incentivo como los beneficios y los subsidios enmarcados en una regulación normativa nacional e internacional.

TRIBUTACIÓN AMBIENTAL Y ENERGÍAS RENOVABLES EN LA PROVINCIA DE SANTIAGO DEL ESTERO

Marcos Maximiliano Cáceres Falkiewicz[1]

Resumen: La Provincia de Santiago del Estero es una de las pocas jurisdicciones en Argentina en la que se encuentra pendiente el desarrollo normativo en materia de energías renovables. La Provincia no se alineó a la política pública nacional instaurada por las leyes nacionales 26190, 27191 y 27424, que establecieron un régimen de fomento nacional para el uso de fuentes renovables de energía destinada a la producción de energía eléctrica y un régimen de fomento a la generación distribuida de energía renovable para autoconsumo y eventual inyección a la red eléctrica pública. En consecuencia, la normativa en la Provincia de Santiago del Estero en materia de energías renovables es escasa (leyes 6750, 6321 y 7096), atento que sólo podemos encontrar meras referencias a estas energías, pero ninguna norma brinda un tratamiento pormenorizado de ellas.

Abstract: *The Province of Santiago del Estero is one of the few jurisdictions in Argentina in which the regulatory development on renewable energy matters is pending. The Province did not align with the national public policy established by national acts 26190, 27191 and 27424, which established a national promotion regime for the use of renewable sources of energy for production for electric energy and a system of distributed generation promotion of renewable energy for self-consumption and eventual injection into the public electricity grid. Consequently, the regulations in the Province of Santiago del Estero regarding renewable*

---

[1] Abogado, por la Universidad Nacional de Córdoba, Argentina (UNC). Especialista en Derecho del Trabajo (UNC- UNL – UCC). Magister en Derecho de la empresa y la contratación, por la Universidad Rovira i Virgili de Tarragona, España (URV). Adscripto en la Cátedra de Derecho Tributario (UNC). Abogado de la Gerencia de Asesoría y Gestión Legal de la Empresa Provincial de Energía de Córdoba (EPEC). Coordinador 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. Correo electrónico: maxicaceresf@gmail.com.

energy are scarce (Acts 6750, 6321 and 7096), mindful that we can only find mere references to these kind of energies, but no provision provides a particular treatment of them.

1. Introducción

Entre los principales problemas ambientales que sufrimos en la actualidad podemos resaltar aquellos relacionados con el uso de fuentes energéticas tradicionales, es decir basadas en fuentes no renovables, ya que son una de sus principales causas y dentro de ellas, la generación y el consumo de energía eléctrica[2]. Es por ello que el uso de la energía eléctrica a través de fuentes renovables, se vislumbra como una gran alternativa para la solución de problemas ambientales, sumado la crisis energética que atraviesa Argentina, y la Provincia de Santiago del Estero en particular.

La República Argentina tiene un gran potencial para crecer en materia de energías renovables. Así, si bien en los últimos años se registraron significativos e históricos avances, hay provincias que todavía deben asumir el desafío que nos propone esta nueva configuración energética, dado que resume el equilibrio entre desarrollo económico y cuidado ambiental. Como podremos advertir en el presente trabajo, la Provincia de Santiago del Estero es una de las jurisdicciones con menor desarrollo normativo en materia de energías renovables.

Dicha Provincia no adhirió a las Leyes Nacionales 26190, 27191 y 27424[3], por las cuales se estableció un régimen de fomento nacional para el uso de fuentes renovables de energía destinada a la producción de energía eléctrica y un régimen de fomento a la generación distribuida de energía renovable para autoconsumo y eventual inyección a la red eléctrica pública, respectivamente.

---

2 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, pp. 7.

3 Son varias las provincias que han arrancado con establecimientos de marcos regulatorios propios o adhiriendo a la Ley Nacional 27424. Así, Catamarca, Córdoba, La Rioja, Mendoza, San Juan, Chubut, Tierra del Fuego y Tucumán, adhirieron a la mentada ley. En tanto, Buenos Aires, CABA, Entre Ríos, Jujuy, La Pampa, Misiones, Neuquén, Río Negro, Salta, San Luis y Santa Fe han creado regímenes propios.http://www.energiaestrategica.com/generacion-distribuida-con-energias-renovables-provincia-por-provincia-el-detalle-de-las-normativas-en-cada-mercado/.

En este sentido, lo atractivo de una jurisdicción o provincia en materia de energías renovables, puede juzgarse a la luz de una serie de atributos que promueven o cercenan inversiones, como son la disponibilidad de recursos renovables, la infraestructura disponible y el contexto regulatorio y fiscal. De esta manera, teniendo en cuenta tales premisas, surgió el Índice Provincial de Atractivo Renovable (IPAR)[4], como una herramienta más para la toma de decisiones que señala las principales oportunidades y barreras para invertir en proyectos de energías renovables en las distintas provincias del país. Este índice coloca a esta provincia en el último lugar, como atractiva para generar inversiones en materia de energías renovables.

Desde el punto de vista geográfico, la Provincia está ubicada en al Norte del país, en la región del Norte Grande Argentino, limitando al Norte con Salta y Chaco, al Este nuevamente con Chaco y Santa Fe, al Sur con Córdoba y al Oeste con Catamarca y Tucumán. Dentro de su territorio se aglutina una población de 896.461 habitantes[5], distribuida en una superficie de 136.351km², la cual se encuentra políticamente dividida en 27 departamentos.

En lo que respecta a su clima, es semitropical continental con estación seca, que se caracteriza por tener temperaturas bastante extremas y precipitaciones de abundantes a suficientes concentradas en verano. Es por ello que una característica peculiar del clima, es la presencia de algunos días con temperaturas anormales para la estación, por ejemplo máximas de 40°C en pleno invierno, o temperaturas que no pasan de 30°C en el verano. También puede decirse que la Provincia es de extremos, con marcas cercanas a los 50°C en el Norte y 3°C en el Sur.

También, debido a la lejanía del mar se acentúa la "continentalidad", lo que resulta en una baja humedad ambiental y diferencias entre el día y la noche que pueden superar fácilmente los 20°C. La Provincia se ve afectada

---

4 El índice Provincial de Atractivo Renovable (IPAR) es un instrumento que combina la medición del grado de desarrollo de las energías renovables en cada jurisdicción del país junto al potencial atractivo para futuras inversiones. Este índice abarca el análisis de aspectos regulatorios, fiscales e institucionales de cada jurisdicción, así como la evaluación de la implementación de las tecnologías, el aprovechamiento de los recursos y el desarrollo de infraestructura.
https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/1er_informe_ipar_marzo_2019.pdf.
https://saldoafavor.economicas.uba.ar/como-se-ubica-cada-provincia-en-el-ranking-de-atractivo-de-energias-renovables/

5 Conforme el último censo del año 2010.
https://es.wikipedia.org/wiki/Demograf%C3%ADa_de_Argentina.

regularmente por sequías, ya que en general las precipitaciones son escasas y prácticamente limitadas sólo al verano.

El bioma natural predominante corresponde al bosque chaqueño, más exactamente la subregión del Chaco Austral, fuertemente modificado por la influencia del hombre. Entre las especies propias de la zona podemos mencionar al algarrobo, quebracho blanco y colorado, lapacho, chañar, mistol y espinillo.

Considerando el objetivo general del libro, la idea de este capítulo, consiste en determinar y valorar la normativa de la Provincia de Santiago del Estero para promover la generación y el uso de las energías renovables a través de la Tributación Ambiental. A estos fines, se describirá la normativa ambiental vigente y existente sobre las energías renovables de la Provincia y se analizarán las medidas tributarias que pueden contribuir a fomentar dichas energías, en desmedro de las energías tradicionales.

2. Normativa ambiental

Antes de analizar la normativa provincial debemos comenzar por mencionar que la Provincia de Santiago del Estero no se alineó a la política pública nacional instaurada por las Leyes Nacionales 26190, 27191 y 27424, que establecieron un régimen de fomento nacional para el uso de fuentes renovables de energía destinada a la producción de energía eléctrica y, un régimen de fomento a la generación distribuida de energía renovable para autoconsumo y eventual inyección a la red eléctrica pública, respectivamente. Sin embargo y a los fines de éste trabajo, es menester tener en cuenta ciertos preceptos constitucionales y normativos de la Provincia bajo estudio.

2.1. Constitución Provincial

Conforme lo dispuesto por el principio de supremacía constitucional, resaltamos en primer término aquellos preceptos consagrados en la Constitución de la Provincia de Santiago del Estero (CP), que dan cuenta del compromiso asumido por esta jurisdicción en miras de la protección ambiental.

En este orden de ideas, su articulado sostiene que todo habitante tiene derecho a un ambiente sano y, a que las actividades productivas satisfagan las necesidades presentes sin comprometer las de las ge-

neraciones futuras[6]. El precepto continúa afirmando que este derecho comprende el de vivir en un ambiente físico y social libre de factores nocivos para la salud, la conservación de los recursos naturales, culturales y la diversidad biológica y la preservación de la flora y fauna. Se prohíbe el ingreso, la instalación o radicación en el territorio provincial de residuos actual o potencialmente tóxicos[7].

Asimismo, la CP consagra como obligación del Estado y de toda persona, el proteger los procesos ecológicos esenciales y los sistemas de vida, de los que dependen el desarrollo y la supervivencia humana[8]. En consonancia con ello, se estipula que pesa sobre los poderes públicos la obligación y el deber de promover la utilización y conservación de las fuentes de energía y estimular la investigación, desarrollo y aprovechamiento de fuentes de energía no convencionales[9].

2.2. Ley 6321 de 1996 (Defensa, conservación y mejoramiento del ambiente)

Esta normativa provincial declara normas generales de aplicación para la defensa, conservación y mejoramiento del ambiente y los recursos naturales. En lo atinente a sus objetivos se mencionan la protección, conservación, el mejoramiento, la restauración y el racional funcionamiento de los ecosistemas humanos (urbano y agropecuario) y naturales, mediante una regulación dinámica del ambiente. Todo ello armonizando las interrelaciones de naturaleza, desarrollo, cultura, a fin de preservar la vida en su sentido más amplio, asegurando a las generaciones presentes y futuras el cuidado de la calidad ambiental y la diversidad biológica[10].

A partir de ello, se establece como obligación del Poder Ejecutivo Provincial y los Municipios la de garantizar la preservación, conservación, defensa y recuperación de los ambientes degradados y fiscalizar a través de sus órganos de control las acciones antrópicas que puedan producir una alteración del equilibrio ambiental, a los fines de lograr un uso y aprovechamiento racional de los recursos naturales, materiales y energéticos,

---

6 Artículo 35 de la CP.

7 Artículo 35 de la CP.

8 Artículo 107 de la CP.

9 Artículo 116 de la CP.

10 Artículo 1 de la Ley 6321.

renovables y no renovables, paisaje, patrimonio históricos, culturales y funciones sensoriales (visión, audición y olfato)[11].

Todos los proyectos, públicos o privados, de obras o actividades que produzcan o puedan producir algún efecto negativo en el medio ambiente provincial y/o sus recursos naturales, deberán obtener una declaración del impacto ambiental provincial o municipal[12].

2.3. Ley 7096 de 2000 (aprobación del Acta Ambiental del Noroeste Argentino)

A través de esta norma se aprobó el Acta Ambiental del Noroeste Argentino (NOA), la cual fue firmada por los gobernadores de las Provincias de Salta, Catamarca, Tucumán, Jujuy, Santiago del Estero y la Secretaria General del Consejo Federal de Inversiones (CFI)[13].

La mentada acta, se firmó a quince años desde que se sentaron las bases programáticas acordadas entre los principales organismos internacionales dedicados al medio ambiente y que se conocieron como "Estrategia Mundial para la Conservación". En este documento, quedan definidos e indisolublemente interrelacionados tres aspectos que hacen a la problemática global: el económico, el social y el ambiental.

Esta Acta Ambiental del NOA también pretende servir de base para un Plan de Gestión Ambiental Regional, el cual implique la conservación de especies y ecosistemas; la protección de la biodiversidad; el uso sostenible de los recursos renovables y la utilización no dispendiosa de los recursos no renovables; la recuperación y protección de los recursos hídricos; las

---

11 Artículo 5 de la Ley 6321.

12 Artículo 10 de la Ley 6321. Esta declaración se efectuará conforme las categorías que establezca la reglamentación de acuerdo a la enumeración enunciativa siguiente: a) del ámbito provincial. 1. Generación y transmisión de energía hidroeléctrica, nuclear y térmica. 2. Administración de aguas de consumo y servidas, urbanas y suburbanas. 3. Localización de parques y complejos industriales. 4. Exploración y explotación de hidrocarburos y minerales. 5. Construcción de gasoductos, oleoductos, acueductos, estaciones de aforos y cualquier otro conductor de energía o sustancias. 6. Conducción y tratamiento de aguas. 7. Construcción de embalses, diques, represas y canales. 8. Construcción de caminos, rutas, autopistas, líneas férreas y aeropuertos. 9. Aprovechamientos forestales de bosques naturales o implantados. 10. Plantas de tratamiento y deposición final de residuos peligrosos. 11. Explotación de canteras. 12. Preservación del patrimonio arqueológico, cultural e histórico.

13 Artículo 1 de la Ley 7096.

acciones conjuntas en la lucha contra la desertificación; la resolución de conflictos existentes entre objetivos de crecimiento y su sustentabilidad; el uso racional de la energía privilegiando la utilización de las energías renovables; los sistemas de control interprovincial de sustancias peligrosas; sistemas apropiados de tratamiento y disposición final de residuos; la prevención de la contaminación tendiente a salvaguardar la salud humana y los ecosistemas; la especificación de criterios para compatibilizar la relación entre medio natural, desarrollo y urbanización; la planificación de los asentamientos urbanos y su normativa reguladora, optimizando el uso del suelo; el establecimiento de medidas de protección del patrimonio histórico, cultural, biológico, científico y la exigencia de evaluaciones de impacto ambiental en todas las actividades de desarrollo, públicas y privadas con criterios compartidos.

Finalmente, podemos decir que de esta Acta se desprende una clara inquietud de las provincias del Noroeste argentino por la temática ambiental, pudiendo advertir una palmaria referencia a las energías renovables. Por ello, sería conveniente y razonable, que la Provincia de Santiago del Estero - en sentido coincidente con la voluntad manifestada en dicho documento -, dicte una normativa en promoción de las energías renovables.

2.4. Ley 6750 de 2005 (Sistema provincial de promoción y desarrollo industrial)

La Ley bajo análisis está destinada a la regulación del Sistema Provincial de Promoción y Desarrollo Industrial. Pese a ello, es dable poner de resalto algunos artículos de interés para la promoción de las energías renovables. La normativa menciona entre sus objetivos, el fomento del aprovechamiento racional de los recursos e insumos de la Provincia[14] y que, a los fines del otorgamiento de los beneficios consagrados en tal legislación, se tengan en cuenta determinadas condiciones, entre las cuales se destaca la utilización de materia prima, productos semielaborados y recursos naturales originarios de la Provincia.

El proyecto deberá tender a preservar las condiciones de vida y evitar la contaminación del medio ambiente, de acuerdo a la normativa vigente. Para acogerse al presente régimen promocional, los proyectos deberán acreditar factibilidad, rentabilidad y razonables costos de producción, de-

---

14 Artículo 2, inciso c), de la Ley 6750.

biendo poseer los interesados capacidad técnica y empresarial. A este último respecto, se atenderán los antecedentes empresariales de los mismos[15].

En esta Ley se destacan algunos beneficios[16], entre los cuales mencionamos los siguientes:

a. Devolución de hasta un 30% de la inversión nueva realizada o de la ampliación de las existentes, en un plazo que no podrá exceder los 5 años.
b. Reintegro de hasta el 50% o crédito fiscal a los efectos del pago de futuros impuestos por las inversiones en caminos, redes eléctricas, provisión de agua, desagües y otras obras de infraestructura que realicen las empresas vinculadas con el proyecto, y que redunden en beneficio del bien común, siempre que hubiese sido considerado y aprobado por la Provincia en el instrumento legal de promoción.
c. Exención de tributos provinciales existentes o a crearse, por un plazo de hasta 10 años, y en forma total o escalonada, según lo que disponga la reglamentación.

Además, la norma invita a las municipalidades a adherir al mencionado régimen, obligándose a eximir a las industrias beneficiadas instaladas en su jurisdicción, de contribuciones y otros derechos[17].

De lo expuesto, se puede advertir que no existen beneficios o estímulos específicos para las energías renovables. Sin embargo, consideramos que mediante una reglamentación de la ley en cuestión, puede incluirse o ampliarse el campo de beneficiarios a los fines de incluir a los promotores o inversionistas en energías renovables.

3. Conclusiones

El objetivo del presente trabajo consistió en describir la normativa ambiental vigente y existente sobre las energías renovables en la Provincia de Santiago del Estero y analizar las medidas tributarias que puedan contribuir a fomentar dichas energías en desmedro de las energías tradicionales.

---

15 Artículo 3, inciso a), de la Ley 6750.

16 Artículo 5 de la Ley 6750.

17 Artículo 12 de la Ley 6750.

Como corolario de lo anterior, pudimos advertir que la Provincia no se alineó a la política pública nacional instaurada por las Leyes Nacionales 26190, 27191 y 27424. Es por ello, que sólo se analizaron un breve cúmulo de leyes y preceptos constitucionales, que no abordan de manera específica la temática de las energías renovables y, menos aún, de las medidas tributarias alicientes.

En consecuencia, la normativa en la Provincia de Santiago del Estero en materia de energías renovables es ciertamente escasa (Leyes 6750, 6321 y 7096), atento que sólo podemos encontrar meras referencias a dichas energías, pero ninguna norma brinda un tratamiento pormenorizado de ellas.

Conforme a lo expuesto, y debido a la crisis energética nacional y provincial, estimamos conveniente y necesario incorporar normas ambientales específicas de energías renovables con medidas tributarias que promocionen el uso y generación de las mismas, en desmedro de las energías tradicionales. El Estado debe tener en claro y estar convencido que si bien se resignan recursos tributarios con tales medidas tributarias, también implican un gran ahorro de costos, en el sentido de los gastos que demanda al Estado la degradación ambiental[18].

---

[18] Hymel, M.: "The US experience with energy-based tax incentives: the evidence supporting tax incentives for renewable energy", *Loyola University Chicago Law Journal*, 2006, pp. 43-80.

TRIBUTACIÓN AMBIENTAL Y ENERGÍAS RENOVABLES EN LA PROVINCIA DE TIERRA DEL FUEGO, ANTÁRTIDA E ISLAS DEL ATLÁNTICO SUR

Agustín Roth[1]

Resumen: El cambio climático se encuentra estrechamente vinculado con el sector energético, debido a que la mayoría de las emisiones de gases de efecto invernadero provienen de la combustión de hidrocarburos. Si bien las energías renovables representan una política estratégica de mitigación del cambio climático, son muchas las complicaciones y barreras que se erigen para su efectivo desarrollo. La fiscalidad ambiental es un instrumento que tiene la capacidad de generar los incentivos jurídicos y económicos necesarios para superar algunas de las barreras que se interponen en el desarrollo del sector de las energías renovables. Se analizará la normativa vinculada a las energías renovables e incentivos fiscales existente en la Provincia de Tierra del Fuego. Sin embargo, la gran importancia que el sector hidrocarburífero reviste en la economía provincial representa una complejidad adicional para lograr el despegue de las energías renovables. Instrumentos fiscales incentivando el aumento de la producción de hidrocarburos generan sinergias problemáticas con los instrumentos fiscales de promoción de energías renovables y energía distribuida. No se observan tributos ambientales que promuevan las energías renovables, aunque sí se han creado beneficios fiscales ambientales para dar impulso al sector (como exenciones). Asimismo, se evidencia una falta de reglamentación de los instrumentos para fomentar las energías renovables, por lo que sería recomendable que la Provincia avance en tal sentido para brindar mayores seguridades jurídicas e incentivos económicos claros.

---

[1] Abogado (Universidad Nacional de Córdoba). Maestrando en Políticas Públicas (Berlín, Alemania, Hertie School of Governance). Doctorando en Administración y Política Pública (Universidad Nacional de Córdoba). Miembro del Instituto de Derecho Ambiental de la Universidad Católica de Córdoba.

Abstract: *Climate change is strongly linked to the energy sector since the vast majority of greenhouse gasses emissions (GHG) come from the burning of coal and gas. Although renewable energies represent a strategic mitigation policy against climate change, the difficulties and hurdles for its development are numerous. Environmental taxation is an instrument with the ability to overcome certain hurdles in the deployment of renewable energies, because it can introduce legal and economic incentives. The renewable energies and fiscal incentives regulation of Tierra del Fuego Province will be analyzed. However, the coal and gas sector has a strong importance in the regional economy, making the deployment of renewable energies even more complex. Problematic synergies occur between the different fiscal instruments encouraging more production of the coal and gas sector on the one hand, and encouraging renewable energies on the other hand. Environmental taxes directly the deployment of renewable energy have not been observed. Nevertheless, the Province has introduced many different fiscal benefits (such as exemptions) to encourage the development of the sector. In addition, a lack of regulation of the provincial renewable energy instruments is observed; therefore, introducing legal securities and clear economic incentives would be advisable.*

1. Introducción

El cambio climático, producido en parte por la acumulación de gases de efecto invernadero (GEI) en la atmósfera, representa una de las problemáticas más desafiantes del siglo XXI. Importa destacar en este trabajo que el cambio climático se encuentra estrechamente vinculado al sector de producción de energía. Esto se debe a que, como explican Barros y Camilloni[2], la combustión de hidrocarburos para producir energía representa el sector que, durante los últimos 150 años, ha generado la mayor cantidad de emisiones antrópicas de GEI, en la Argentina y en el mundo.

La producción de energía a partir de fuentes renovables, como la solar y la eólica, representan una alternativa menos contaminante que la quema de combustibles fósiles, y se erigen como una solución para reducir drásticamente las emisiones de GEI a la atmósfera. Sin embargo, el desarrollo del sector energético basado en fuentes renovables en la Argentina no está

[2] Barros, Vicente y Camilloni, Inés. 2016. La Argentina y el cambio climático: de la física a la política. Buenos Aires: Eudeba. Pags. 17-18.

libre de problemas. Siguiendo a Recalde[3], las principales dificultades que enfrenta la Argentina en relación con las inversiones en energías renovables son: riesgos en variables macroeconómicas, falta de alternativas financieras, grandes subsidios, incumplimientos contractuales y baja calidad de políticas públicas.

Frente a las dificultades para impulsar el desarrollo de las energías renovables, las políticas públicas ambientales están llamadas a intervenir y generar incentivos para reducir las emisiones de GEI. Como sostiene Villar Ezcurra, "las políticas ambientales se sirven de muy variados instrumentos para lograr los objetivos generales y sectoriales de preservación del medio: instrumentos reguladores, de control, sancionadores, tributarios, etc."[4]. La fiscalidad ambiental, la cual representa un instrumento de la política ambiental, tiene la capacidad de introducir en el sistema jurídico y en el mercado los incentivos fiscales y financieros necesarios para que el sector de las energías renovables se expanda, y con ello, se disminuyan de manera considerable las emisiones antropogénicas de GEI[5] y apuntan a que las intervenciones políticas ambientales, como los tributos al carbono o límites a las emisiones, generan incentivos económicos que decidirán cuáles nuevas tecnologías serán desarrolladas y cuán rápido -y cuán profundamente- serán difundidas e implementadas.

En el presente capítulo se analizará la normativa vinculada al desarrollo de las energías renovables en la Provincia de Tierra del Fuego y a su promoción a través de medidas tributarias. La provincia bajo análisis representa un caso con especiales complicaciones debido a la elevada importancia económica que tiene la explotación de recursos hidrocarburíferos. Dicho sector, como se analizará posteriormente, ha recibido históricamente subsidios, promociones e incentivos fiscales por parte del gobierno nacional y provincial, lo cual hace que sea aún más complejo el impulso de las energías renovables. Al introducir instrumentos para fomentar las energías renovables, se pueden generar sinergias positivas y también problemáticas. Estas últimas aparecen cuando se implementan, en una misma jurisdicción, instrumentos que

---

3 Recalde, M. (2017): La inversión en energías renovables en Argentina. *Revista de economía Institucional*, *19* (36), 231–254.

4 Villar Ezcurra, Marta. 2003. Desarrollo sostenible y tributos ambientales. En Crónica Tributaria, N° 107, 123-37.

5 Jaffe, A.B., Newell,R.G., & Stavins, R.N. (2005): A tale of two market failures: Technology and environmental policy. Ecological Economics 54: 164–174.

son redundantes y/o contradictorios entre sí, como adherir a leyes nacionales de generación de energía renovable, pero seguir subsidiando e incentivando mayores tasas de extracción y quema de hidrocarburos.

2. La Provincia y su Constitución Provincial

2.1. Geografía y demografía

Tierra del Fuego es la provincia argentina más austral del país y asimismo es la que posee menos población en su territorio. De acuerdo con cifras del Instituto Geográfico Nacional, la población de la provincia asciende a 127.205 y su superficie cuenta con 1.002.445 km². El clima en la provincia se caracteriza por ser frío (oceánico), con temperaturas medias de 10°C en verano y de entre 0°C y 1°C en invierno. Según la época del año, la luz del sol puede durar por más de 17 horas al día (verano), o solo 7 horas (invierno).

2.2. La Provincia más joven

La Provincia de Tierra del Fuego, o su nombre completo acorde al artículo 1 de la Constitución Provincial (CP), "Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur", es la provincia más joven en crearse de toda la República Argentina. Luego de ser administrada bajo el régimen de territorio nacional, en el año 1990 dicho territorio fue declarado como provincia conforme la normativa[6] de la Constitución Nacional, mediante la Ley 23775 del Congreso de la Nación. Un año posterior, se redactó la constitución provincial.

2.3. Hidrocarburos

La Provincia de Tierra del Fuego ocupa una posición geográfica estratégica y posee abundantes recursos hidrocarburíferos que han sido históricamente explotados. En la década de 1940 la empresa de energía Yacimientos Petrolíferos Fiscales (YPF) inició trabajos vinculados al sector hidrocarburífero en la Provincia de Tierra del Fuego (en aquel enton-

---

6 Conforme a lo dispuesto en los artículos 13 y 75, inciso 15), de la CP.

ces, territorio nacional). Dichas actividades de exploración y explotación de este recurso continúan hasta el presente. De acuerdo a la Agencia de Recaudación Fueguina, en 2017 se descubrió un pozo petrolero de enorme importancia, cuya producción es de 330m3/d a partir de la perforación en una de las formaciones sin exploración hasta ese momento llamada Tobífera, lo cual daría inicio a nuevas exploraciones potenciales[7].

2.4. Constitución provincial y protección del medio ambiente

Dentro del articulado de la Constitución Provincial (CP), se destaca el artículo 25 que reconoce a todo habitante el derecho "de vivir en un ambiente físico y social libre de factores nocivos para la salud, la conservación de los recursos naturales y culturales y los valores estéticos que permitan asentamientos humanos dignos, y la preservación de la flora y fauna". La contracara de este derecho, es el deber de protección del medio ambiente de todo ciudadano, contemplado en el artículo 31 inciso 8, cuando establece el deber de: "Evitar la contaminación y participar en la defensa del medio ambiente". Por otro lado, la constitución provincial dispone que la ley provincial de salud pública deberá como mínimo promover acciones de saneamiento ambiental[8].

El Estado Provincial se compromete en la constitución a dictar normas que aseguren la compatibilidad de la programación física, económica y social de la Provincia, con la preservación y mejoramiento del ambiente[9]; y, asimismo, la promoción de acciones tendientes a la protección de la población contra la contaminación atmosférica y los efectos de la radiación ultravioleta excesiva derivada de la depresión de la capa de ozono estratosférica[10].

2.5. Constitución provincial y energía

La CP introduce una norma interesante cuando establece que para la instalación de centrales energéticas *de cualquier naturaleza*, será indispensable autorización expresa del Estado Provincial, previo estudio de

---

7 Consultado en: http://www.aref.gob.ar/hidrocarburos-convencionales/

8 Artículo 53, inciso 5), de la CP.

9 Artículo 54, inciso 2), de la CP.

10 Artículo 54, inciso 6), Constitución Provincial.

impacto ambiental, debiendo el proyecto para ser autorizado, garantizar que esa instalación no afectará directa o indirectamente a la población o al medio ambiente[11]. Por otro lado, se prohíbe expresamente la generación de energía a partir de fuentes nucleares[12].

Bajo el título de "Política de Recursos Naturales"[13], se establece que los recursos naturales renovables y no renovable, son del dominio exclusivo, inalienable e imprescriptible de la Provincia. Asimismo, en relación a la energía se dispone que los convenios de concesión de recursos energéticos asegurarán, en todos los casos, el total abastecimiento de las necesidades de la Provincia en esa materia.

La producción de hidrocarburos también recibe tratamiento a nivel constitucional, y se establece que el Estado provincial dictará leyes para la preservación y utilización racional de los mismos, destinando progresivamente las utilidades que perciba la Provincia al desarrollo de recursos renovables y la realización de obras productivas en su territorio[14]. La explotación de hidrocarburos revista elevada importancia para la economía provincial, lo cual se puede evidenciar, por ejemplo, a través de las leyes 916 (2013), 350 (1997) y 610 (2004).

La primera norma establece una fuerte protección hacia la industria provincial, ya que dispone que todos los titulares de concesiones de exploración y explotación de todo tipo de hidrocarburos localizados en el territorio provincial deberán contratar servicios y adquirir bienes, prioritariamente, de personas físicas o jurídicas efectivamente radicadas en territorio provincia[15]. La prioridad de contratación de la que gozan las ofertas de proveedores fueguinos se otorgará en solicitudes de cotización o licitación tanto cuando su precio sea inferior, igual o mayor en hasta un diez por ciento del precio de la oferta con la que se compara[16].

La segunda norma, la ley 350, declara de interés territorial la incorporación del estudio sobre Petróleo Argentino en todos los establecimientos educativos[17]. Se indican contenidos a implementar en los programas de estudio, como por ejemplo: importancia del petróleo

---

11 Artículo 55 de la CP.

12 Artículo 56 de la CP.

13 Capítulo V, artículo 81, de la CP.

14 Artículo 84 de la CP.

15 Artículo 1 de la Ley 916.

16 Artículo 5 de la Ley 916.

17 Artículo 1 de la Ley 350.

como recurso natural por excelencia y de la industria petrolera nacional; importancia estratégica, social y económica de YPF en Tierra del Fuego; soberanía y petróleo, entre otros[18].

Por último, la Ley 610 dispone que la Provincia favorece y estimula la investigación y exploración petrolífera, tanto costa afuera (off shore) como en la orilla (on shore)[19], reivindicando la zona adyacente a las Islas Malvinas, Georgias y Sandwich del Sur[20].

3. Análisis normativo

3.1. Incentivos fiscales en la Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur

Previo a analizar la normativa fiscal vinculada a las energías renovables, resulta importante explicar los especiales incentivos fiscales para la actividad económica en general que se han implementado históricamente en la Provincia de Tierra del Fuego, a través de la Ley nacional 19640.

En el año 1972, la Ley nacional 19640 titulada "Exención impositiva en el territorio nacional de la Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur", decidió eximir del pago de todo impuesto nacional que pudiera corresponder por hechos, actividades u operaciones que se realizaren en el otrora Territorio Nacional, o por bienes existentes en dicho territorio, a las personas de existencia visible; las sucesiones indivisas y las personas de existencia ideal[21].

Se establecieron dos excepciones, sin embargo, ya que dicha exención no es de aplicación respecto de: a) los tributos nacionales que tuvieren una afectación especial, siempre que ésta excediere la mitad de aquéllos; b) los tributos que revistieren el carácter de tasas por servicios, los derechos de importación y de exportación, así como los demás gravámenes nacionales que se originaren con motivo de la importación o de la exportación[22].

La Secretaría de Desarrollo e Inversiones de la Provincia de Tierra del Fuego explica que la ley nacional 19640 prevé un régimen especial de

---

18 Artículo 2, incisos a), c) y d), de la Ley 350.

19 Artículo 1 de la Ley 610.

20 Artículo 2 de la Ley 610.

21 Artículo 1 de la Ley Nacional 19640.

22 Artículo 3 de la Ley Nacional 19640.

promoción económica de inversiones ya sea dentro del Área Aduanera Especial (AAE) o del área franca definida en la provincia. Aclara, asimismo, que dicho régimen de promoción alcanza a toda actividad económica que se desarrolle en la provincia, con lo cual los proyectos de energía renovable también quedarían incluidos en dicho régimen[23].

En el considerando del decreto del Poder Ejecutivo Nacional (PEN) 751/2012, se explicita el espíritu de la ley nacional 19640[24]:

> Que el Régimen Especial Fiscal y Aduanero previsto en la Ley Nº 19.640 y sus normas complementarias, se sancionó con el fin de fomentar la actividad económica y asegurar, de ese modo, el desarrollo de la región y el establecimiento permanente de población argentina, atendiendo a su peculiar situación geográfica extremadamente austral y a las consecuencias directas que ésta produce en materia de aislamiento, condiciones de vida y oportunidades laborales; estableciendo una serie de estímulos fiscales y aduaneros, a tales efectos.

3.2. Sector de hidrocarburos (producción de gas y petróleo)

Si bien el régimen de promoción de la ley 19640 es de alcance general a las actividades económicas, resulta interesante describir dos modificaciones que fueron introducidas exclusivamente respecto a la producción de gas y petróleo. En primer lugar, en el año 2012 el decreto 751/2012 dejó sin efecto los beneficios impositivos y aduaneros respecto a las actividades relacionadas con la producción de gas y petróleo. En segundo lugar, en el año 2018 el decreto 1049/2018 volvió a instaurar dichos beneficios para las actividades relacionadas con la producción de gas y petróleo, vinculadas con nuevos emprendimientos hidrocarburíferos.

Por un lado, mediante el decreto PEN 751/2012 se dispuso dejar sin efecto los beneficios impositivos y aduaneros, previstos en el Régimen Especial Fiscal y Aduanero de la Ley Nº 19640 y sus normas complementarias, para las actividades relacionadas con la producción de gas y petróleo[25].

---

23 Consultado en: https://sdi.tierradelfuego.gob.ar/por-los-incentivos-fiscales-para-la-inversion/

24 Decreto PEN 751/2012, Considerando párrafo 1.

25 Actividades: extracción de petróleo crudo y gas natural; actividades de servicios relacionadas con la extracción de petróleo y gas, excepto las actividades de prospección; y servicios geológicos y de prospección.

La medida incluye además a las personas de existencia visible o ideal que se dedican a la exportación de los recursos mencionados[26].

Las razones de dicha medida se encuentran también en el considerando del decreto, cuando dispone:

> Que corresponde profundizar las acciones destinadas a la concreción de los objetivos perseguidos con la Ley Nº 26.741, mediante la cual se declaró de interés público nacional y como objetivo prioritario de la REPUBLICA ARGENTINA el logro del autoabastecimiento de hidrocarburos, así como la exploración, explotación, industrialización, transporte y comercialización de los mismos, a fin de garantizar el desarrollo económico con equidad social, la creación de empleo, el incremento de la competitividad de los diversos sectores económicos y el crecimiento equitativo y sustentable de las provincias y regiones.
>
> Que dichas acciones, así como las políticas que se están implementando en la materia, permitirán afianzar el proceso de reindustrialización de manera de alcanzar una sensible mejora de las condiciones de vida de la población.
>
> Que por tal motivo deviene imperativo revertir, acompañando las políticas económicas implementadas por el ESTADO NACIONAL, el carácter de país importador de recursos naturales —como el petróleo y el gas— y lograr el autoabastecimiento, generando de tal modo las condiciones para asegurar la satisfacción de la demanda interna de una manera sustentable y con precios adecuados, para el presente y para el futuro[27].

Por otro lado, como se mencionara, el decreto PEN 1049/2018 decidió reinstalar los beneficios fiscales e impositivos dejados sin efecto por el decreto 751/2012, para las actividades relacionadas con la producción de gas y petróleo que se detallan en el Anexo[28] a esa norma, vinculadas con nuevos emprendimientos hidrocarburíferos.

---

26 Artículo 1 del Decreto PEN 751/2012.

27 Decreto PEN 751/12, Considerando párrafos 4, 5 y 11.

28 Actividades: extracción de petróleo crudo y gas natural; actividades de servicios relacionadas con la extracción de petróleo y gas, excepto las actividades de prospección; y servicios geológicos y de prospección.

Entre otras razones, se alegó en el considerando del decreto 1049/2018:

> Que, a tales efectos, resulta conveniente fomentar el desarrollo de nuevos proyectos e inversiones tendientes a incrementar la producción de petróleo crudo y gas natural, mediante la adopción de medidas de estímulo para nuevos emprendimientos hidrocarburíferos en el marco de lo previsto en el Régimen Especial Fiscal y Aduanero aprobado por la Ley N° 19.640 y sus normas complementarias[29].

Si bien ambos decretos transitan carriles opuestos en cuanto a incluir o no al sector hidrocarburífero en el régimen de beneficios fiscales, creemos que ambos son medidas fiscales anti ambientales. Esto se debe a que ambos decretos buscan incrementar la producción de gas y petróleo en la Provincia de Tierra del Fuego, con el correspondiente e inevitable incremento de las emisiones de gases de efecto invernadero a la atmósfera. A pesar de que el decreto PEN 751/2012 eliminó beneficios fiscales al sector hidrocarburífero, y podría, consecuentemente, considerarse una medida fiscal ambiental, las intenciones especificadas en dicha medida van en otra dirección. Así, puede leerse en el decreto que: "resulta indiscutible que el petróleo y el gas como recursos naturales no renovables se encuentran entre aquellos imprescindibles para el desarrollo, habiendo constituido una de las bases históricas del crecimiento del país"[30]. Por lo tanto, no puede considerarse como una medida que buscó disminuir la producción de este tipo de energía, para sustituirlo por energías renovables.

3.3. Ley 295 de 1996 (energía eólica)

Mediante la Ley 295 se declaró de interés provincial la generación, transmisión, distribución y uso de la energía eólica[31]. Se contempla un beneficio fiscal ambiental, ya que se exime de todo gravamen impositivo provincial a los servicios o bienes destinados a la generación, transmisión, distribución o uso de energía eólica, por el plazo de diez años[32]. Se invita asimismo a los municipios y comunas de la provincia a eximir de impues-

---

29 Decreto PEN 1049/18, Considerando párrafo 3.

30 Decreto PEN 751/12, Considerando 7.

31 Artículo 1 de la Ley 295.

32 Artículo 3 de la Ley 295.

tos, tasas o contribuciones de mejoras a los bienes o servicios exentos en la ley bajo comentario[33].

Si bien la Ley 295 se focaliza en energía eólica, en el artículo 4 se hace una pequeña referencia a la energía solar cuando se dispone que la Autoridad de Aplicación divulgará los métodos de generación o uso de energía eólica o *solar*, en especial en los domicilios particulares.

En relación al desarrollo de la energía eólica en la provincia de Tierra del Fuego, de acuerdo a la Secretaría de Energía e Hidrocarburos, se está llevando a cabo la construcción e instalación de una torre reticular a fin de obtener mediciones de la calidad de los vientos y realizar un "Mapeo Eólico"[34].

3.4. Ley 859 de 2011 (regulación de los ministerios provinciales)

La Ley de Ministerios 859 regula los ministerios del poder ejecutivo provincial, entre los cuales se encuentra la Secretaría de Energía e Hidrocarburos, dependiente del Gabinete Provincial y del Ministro Jefe de Gabinete[35].

Dentro de las competencias de la Secretaría de Energía e Hidrocarburos, predominan facultades para entender y formular políticas en relación a los recursos hidrocarburíferos, evidenciando la importancia económica de los mismos[36]. En especial, se dispone que a dicha Secretaría le compete promover la radicación de empresas para la industrialización de hidrocarburos[37].

En relación a las energías renovables, compete a la Secretaría de Energía e Hidrocarburos diseñar y coordinar programas para el desarrollo de las energías renovables, teniendo en cuenta, entre otros, aspectos económicos y financieros[38]. Asimismo, se prevé que le compete coordinar con universidades e institutos de investigación el desarrollo de tecnologías aplicables al aprovechamiento de las energías renovables[39].

---

33 Artículo 6 de la Ley 295.

34 Consultado en: https://hidrocarburos.tierradelfuego.gov.ar/energias-renovables/

35 Artículo 3 de la Ley 859.

36 Artículo 22, incisos 1), 2), 4) y 5), de la Ley 859.

37 Artículo 22, inciso 5), de la Ley 859.

38 Artículo 22, inciso 7), de la Ley 859.

39 Artículo 22, inciso 8), de la Ley 859.

3.5. Ley 1126 de 2016 (gestión integral de los recursos hídricos)

La Ley de Aguas (marco de gestión integral de los recursos hídricos) brinda una extensa regulación del agua y de la política hídrica provincial. En su articulado no se regula al uso del agua para producir energía de manera directa, aunque como la Provincia adhirió[40] a las leyes nacionales 26190 y 27191 sin reparos a sus conceptos y definiciones técnicas, surge que la hidráulica y las corrientes marinas son fuentes renovables de energía[41]. Se debe tener en cuenta, no obstante, que el límite de potencia para los proyectos de centrales hidroeléctricas es de hasta cincuenta megavatios (50 MW)[42].

Teniendo dicha adhesión en consideración, el título XIII de la Ley 1126 introduce un régimen de incentivos y fomentos económicos para el uso eficiente, racional, equitativo y productivo del agua, que podría ser utilizado para proyectos de producción de energía renovable. Dichos incentivos pueden consistir, aclara la ley, en la reducción parcial o total en los montos a pagar en concepto de canon, consumo de agua y otros que el Poder Ejecutivo considere convenientes[43]. La Autoridad de Aplicación ponderará los proyectos presentados para obtener los beneficios, teniendo en cuenta criterios como el uso productivo del agua, aumentos en la productividad o en la eficacia en la utilización del recurso, producción de bienes y servicios no tradicionales para la búsqueda de nuevos mercados, entre otros[44].

3.6. Ley 1151 de 2017 (adhesión a la Ley nacional 26190)

Bajo el nombre de "Régimen de Fomento para el Uso de Fuentes Renovables de Energía para la Producción de Energía Eléctrica", la Provincia de Tierra del Fuego adhiere formalmente a la Ley nacional 26190 (Régimen de Fomento Nacional para el Uso de Fuentes Renovables de Energía, Destinadas a la Producción De Energía Eléctrica y su modificatoria Ley nacional 27191)[45].

---

40 Mediante Ley 1151.

41 Artículo 2, inciso a), de la Ley nacional 27191.

42 Artículo 2, inciso b), de la Ley nacional 27191.

43 Artículo 126 de la Ley 1126.

44 Artículo 127, incisos a), b) y e), de la Ley 1126.

45 Artículo 1 de la Ley 1151.

En tal acto de adhesión, se realiza una aclaración o reserva al enunciar que dicha adhesión en modo alguno implica un acto de renuncia o delegación de la Provincia a los derechos y competencias que surgen de la Constitución Nacional y Provincial en materia de recursos naturales[46].

Más allá de dicha aclaración, la Ley 1151 no contempla otras reservas. Por lo tanto, todas las definiciones conceptuales, técnicas y regulaciones fiscales contenidas en la ley nacional son de aplicación a la Provincia de Tierra del Fuego. Se remarca el artículo 17 de la ley 27191 ya que dispone que el acceso y utilización de fuentes renovables de energía no estarán gravados por ningún tipo de tributo (en sentido amplio) ya sea nacional, provincial o municipal. El beneficio fiscal se prolonga hasta el 31 de diciembre de 2025.

Nótese sin embargo el último párrafo del artículo 17 de la Ley Nacional 27191: "Lo dispuesto en el párrafo anterior no obsta a la percepción de canon o contraprestación equivalente por el uso de tierras fiscales en las que se instalen los emprendimientos".

Por otro lado, se declara de interés provincial no solo la investigación y explotación de las energías renovables, sino también la radicación de industrias destinadas a la producción de equipos y componentes para la realización de tales actividades[47].

Por último, se invita a los municipios de la Provincia a adherir a la presente ley y dictar legislación para promover la producción de energía eléctrica a partir de fuentes renovables de energía[48]. La Ley 1151 aún no ha sido reglamentada.

3.7. Ley 1276 de 2018 (adhesión a la Ley nacional 27424)

Mediante la Ley 1276 la Provincia de Tierra del Fuego adhiere a la ley nacional 27424 sobre régimen de fomento a la generación distribuida de energía renovable integrada a la red eléctrica pública.

La Provincia adopta una política fiscal ambiental para fomentar la generación de energía distribuida de fuentes renovables, mediante la exención del pago del impuesto sobre los Ingresos Brutos a las ingresos obteni-

---

46 Artículo 2 de la Ley 1151.

47 Artículo 3 de la Ley 1151.

48 Artículo 4 de la Ley 1151.

dos por la actividad de inyección a la red de excedentes de energía eléctrica generada en el marco de la ley nacional a la cual se adhiere[49].

Además, se incluye otro beneficio fiscal ambiental al eximirse del Impuesto de Sellos a los instrumentos que se suscriban para el desarrollo de la actividad de generación eléctrica de origen renovable por parte de los usuarios de la red de distribución para su autoconsumo y para la eventual de inyección de excedente a la red[50]. La Ley 1276 no cuenta aún con un decreto reglamentario.

4. Conclusiones

La Provincia de Tierra del Fuego representa un caso particular en la República Argentina, no solo por ser la Provincia más joven y austral, sino también por el sistema de incentivos y promociones fiscales para la actividad económica instaurado a través de la ley nacional 19640 del año 1972.

El sector de explotación de hidrocarburos ha recibido especial tratamiento jurídico, no solo en la constitución provincial, sino en variadas leyes provinciales como las leyes 916 (2013), 350 (1997) y 610 (2004), las cuales fomentan y adhieren valor a la producción de hidrocarburos en el territorio provincial y off shore. Este particular tratamiento implica que el sector de hidrocarburos reciba beneficios fiscales y financieros, los cuales adhieren complejidad a la política de mitigación del cambio climático. Pese a que la Provincia se ha acoplado a las leyes nacionales 26190, 27191 y 27424 que promueven en sentido amplio al sector de las energías renovables, se producen sinergias problemáticas entre los distintos instrumentos de la política ambiental y fiscal, ya que desde el gobierno provincial y también desde el gobierno nacional se sigue buscando incrementar la producción de petróleo crudo y gas natural, como lo evidencia de manera explícita el considerando del decreto PEN 1049/2018.

Más allá de contradicciones de instrumentos fiscales y ambientales, resulta interesante destacar una vez más al artículo 84 de la constitución provincial, ya que no sólo otorga importancia a la producción y utilización de hidrocarburos, sino que también prescribe que las utilidades que se perciban desde dicho sector serán destinadas progresivamente al desarrollo de recursos renovables en la Provincia.

---

49 Artículo 2 de la Ley 1276.

50 Artículo 3 de la Ley 1276.

Pese a que la Provincia de Tierra del Fuego no cuenta con tributos ambientales para fomentar el desarrollo de energías renovables, se han relevado variados beneficios fiscales ambientales tendientes a impulsar al sector de las energías renovables. No solo a través de las adhesiones a las leyes nacionales 26190, 27191 y 27424, sino que también, por ejemplo, la Ley provincial 1276 incluye un beneficio fiscal extra (exención del impuesto de sellos) para fomentar emprendimientos domiciliarios de generación distribuida de energía a partir de fuentes renovables.

Para otorgar aún más impulso al desarrollo de las energías renovables, la Provincia de Tierra del Fuego debería reglamentar detalladamente las normativas ya existentes (de adhesión a los regímenes nacionales de fomento de renovables) para poder otorgar señales claras y de confianza al mercado, para que se produzcan las inversiones de proyectos no solo de gran escala (eólicos, por ejemplo), sino a nivel domiciliario de generación distribuida de energía renovable.

TRIBUTACIÓN AMBIENTAL Y ENERGÍAS RENOVABLES EN LA PROVINCIA DE TUCUMÁN

Kevin Leonel Young[1]

Resumen: La normativa vigente en la Provincia de Tucumán efectivamente promueve las energías renovables a través de la Tributación Ambiental, aunque aún enfrenta ciertas dificultades, ya que de las cuatro normas que establecen beneficios fiscales, ninguna se encuentra reglamentada, lo que dificulta su aplicación. También se evidencia la necesidad de evaluar la vigencia de sus normas. A pesar de ello, la Provincia posee un marco ambiental sólido, coordinado con la normativa nacional, que promueve el desarrollo de energías renovables a través de diversas formas. Se presenta el desafío de ampliar y operativizar los mecanismos para promover la generación y uso de las energías renovables, no sólo a través de los beneficios fiscales, sino también haciendo uso de tributos ambientales para desalentar la generación y el uso de energías no renovables.

Abstract: *The current regulation on the Tucumán Province effectively promotes renewable energy through Environmental Taxation although it still presents difficulties, as none of the four regulations that establish tax benefits is regulated, making its application tough. There is also evidence of the need to evaluate the validity of its regulations. Despite this, the Province has a solid environmental framework, coordinated with national regulations, which promotes the development of renewable energy through various forms. The challenge is to expand and operationalize the mechanisms to promote the generation and use of renewable energies, not only through tax benefits but also using environmental taxes to discourage the generation and use of non-renewable energies.*

[1] Abogado, por la Universidad Nacional de Córdoba, Argentina (UNC). Correo electrónico: kevinyoung@outlook.com.ar

1. Introducción

La Provincia de Tucumán se encuentra situada en el Noroeste argentino y constituye la provincia de menor extensión territorial del país, con tan solo 22.524km² de superficie. A pesar de ello es la sexta jurisdicción más poblada con 1.448.200 habitantes (según el último censo oficial de 2010), y es la provincia con mayor densidad poblacional. Su capital, San Miguel de Tucumán, cuenta con más de más de 694.000 habitantes. Fue fundada el 31 de mayo de 1565 por Diego de Villarroel, originalmente a 40km de su emplazamiento actual, bajo el nombre de "San Miguel de Tucumán y Nueva Tierra de Promisión". Posteriormente, en 1685 fue reubicada y refundada en un sitio llamado "La Toma", lugar que hoy ocupa.

Como el resto de las provincias argentinas, goza de autonomía respecto del gobierno nacional en las cuestiones que no fueron expresamente delegadas a éste en la Constitución Nacional (CN)[2]. La Provincia se encuentra dividida en 17 departamentos, que incluyen municipios y comunas rurales. La legislación establece tres categorías de municipios cuya creación es realizada por ley especial en la que se determinan sus límites y categoría[3]. Con la última reforma constitucional del año 2006 se aseguró la autonomía política, administrativa, económica, financiera e institucional de los municipios[4].

La provincia ha tenido un papel fundamental en la conformación del país. Su capital fue cuna de uno de los eventos más significativos de la historia argentina: El 9 de julio de 1816, el Congreso de Tucumán declaró a las Provincias Unidas de Sudamérica[5] independientes de España y de toda otra dominación extranjera, marcando así el nacimiento de una nueva nación. Además de ser reconocida como la "Cuna de la Independencia" también es conocida como "Jardín de la República", apodo dado por su abundante vegetación extendida a lo largo de su territorio y por su excelente clima durante el otoño y el invierno.

Forma parte de la Región Norte Grande, que a su vez está subdividida en Noroeste argentino (NOA) y Noreste argentino (NEA), formando parte del primero. Limita al Norte con Salta, al Este con Santiago del Estero y al

---

2 Artículo 121 de la CN.

3 Artículo 3 de la Ley 5529.

4 Artículo 132 de la CP.

5 Denominación dada en ese entonces de lo que luego sería el Estado Argentino.

Oeste y Sur con Catamarca. La Provincia se erige como la más importante de la región dada su población e intensa actividad económica.

Geográficamente, su territorio presenta llanuras, valles y montañas con altas cumbres ubicadas hacia el Oeste y Centro Noreste de la Provincia. Al Este se encuentran las llanuras que forman parte de la región chaqueña, llamadas pampas de Tucumán. Al Oeste, tres cadenas montañosas. Al Norte, las Cumbres Calchaquíes que pertenecen a la Cordillera Oriental, con bioma de chaco serrano. Al Sur, la Cadena del Aconquija perteneciente a las Sierras Pampeanas, con bioma de yungas. En el extremo Noroeste de Tucumán, se encuentra una tercera cadena montañosa, llamada las Sierras de El Cajón o Quilmes, que delimitan los Valles Calchaquíes, con bioma de monte y prepuna[6].

Su clima dominante es subtropical con estación seca. Entre los meses de octubre a marzo predominan las lluvias que sobrepasan los 1000mm anuales. El promedio de temperatura máxima anual es de 25ºC y una mínima de 13ºC. Por la variación de altura de su relieve, posee variados microclimas. Una de estas zonas, conocida como región meridional de las Yungas, recibe una cantidad de precipitaciones que da lugar a una vegetación muy abundante, con numerosas especies florales y frutales, que en parte justifica el apodo de la Provincia antes visto como "El Jardín de la República".

Respecto a su actividad económica, y pese a su pequeña superficie, posee una estructura productiva bien diversificada. Tucumán es líder en el sector citrícola, tanto en producción como industrialización, posicionado como el primer productor y procesador mundial de limón, así como el primer exportador del país. El cultivo de caña de azúcar también ocupa un rol protagónico, como primer productor nacional, lo que representa el 65% de la producción argentina. Le siguen productos como la palta, la frutilla, el arándano, entre otros. Su ubicación en el corazón del Noroeste argentino y su intensa actividad productiva convierten al aeropuerto internacional de Tucumán en la segunda terminal de cargas aéreas más importante de Argentina después de Ezeiza[7].

---

6 Tucumán, "Geografía", página web del Gobierno de Tucumán, https://www.tucuman.gob.ar/provincia/geografia (consultada el 28 de octubre de 2019).

7 Ministerio de Hacienda, "Informes de Cadena de Valor", Presidencia de la Nación, https://www.economia.gob.ar/peconomica/docs/2018/SSPMicro_Cadenas_de_valor_Transporte_aereo_de_cargas.pdf (consultada el 17 de octubre de 2019).

En lo relativo a la generación de energía es importante destacar que más del 70% de la energía eléctrica del Noroeste argentino se genera en esta Provincia. En específico, y en relación al tema de este trabajo, Tucumán posee un gran potencial bioenergético debido al volumen y a la amplia variedad de fuentes de biomasa seca y húmeda existente, susceptible de ser aprovechada para producir energía renovable. Fue la primera provincia del país en cogenerar energía eléctrica a partir de los residuos en la producción de la caña de azúcar, y producir biogás a través del aprovechamiento de residuos de la industria cítrica. Posee 15 ingenios azucareros (de los 23 que existen en el país) de los cuales 12 cuentan con destilerías del alcohol, y entre ellos 8 producen bioetanol, convirtiendo a la provincia en la mayor generadora de bioetanol del país[8].

A los fines de alcanzar el objetivo propuesto, el capítulo se divide en dos grandes partes que luego darán paso a la conclusión final. 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.

2. Regulación de las energías renovables

2.1. Constitución de la Provincia de Tucumán

Haciendo un breve repaso por la evolución de la *Carta Magna* provincial, tenemos que recién a partir de la reforma de 1990 es que se plasman artículos que regulan materia ambiental. La Constitución tucumana de 1990 (CP) colocó el cuidado del medio ambiente como una atribución propia de la Provincia, imponiendo el deber de proteger el ambiente y preservar los recursos naturales. Se anticipó a la reforma de la CN de 1994 respecto a la constitucionalización del cuidado ambiental e incluso en la prohibición de introducción de materiales o substancias consideradas basura ecológica[9].

---

8 Ministerio de Hacienda, "Informes Productivos Provinciales", Presidencia de la Nación, https://www.senado.gov.ar/upload/31909.pdf (consultada el 22 de octubre de 2019)

9 El artículo 36 punto 1 de la CP de 1990 establecía "Dentro de la esfera de sus atribuciones: la provincia… prohibirá la Introducción de materiales o substancias de las consideradas basura ecológica, sean de origen nuclear o de cualquier otro tipo", mientras

La Convención Constituyente de 2006 reforzó la protección del medio ambiente, colocando su preservación como una política prioritaria de Estado, siguiendo una redacción similar a la CN en su artículo 41[10]. Esta nueva *Carta Magna*, hoy vigente, establece un elenco de atribuciones propios de la provincia entre los que se incorpora el deber de garantizar el amparo judicial para la protección del ambiente, la educación ambiental y la obligatoriedad de la evaluación previa del impacto ambiental en ciertos casos[11].

En lo que respecta al régimen de competencias en materia ambiental, es la legislación la que debe delimitar expresamente las facultades que le correspondan a la Provincia y a los municipios. Además, la jurisdicción sobre toda cuestión que se suscite en materia ambiental dentro de su territorio está reservada a la Provincia, siendo competentes la administración y justicia de Tucumán.[12]. Concomitantemente fija como una de las funciones, atribuciones y finalidades de los municipios a la protección del medio ambiente "sin perjuicio de las que correspondan a la Provincia"[13]. También establece que la Provincia debe asegurar la participación de las comunidades aborígenes en la gestión referida a sus recursos naturales y a los demás intereses que los afecten[14].

Se observa así que la CP tiene el claro objetivo de proteger el medio ambiente en general, imponiendo deberes tanto a la Provincia como a los municipios. A pesar de no hacer referencia a medidas tributarias específicas o mencionar a las energías renovables, deja sentadas las bases para regulaciones específicas en la materia.

---

que el artículo 41 in fine CN establece que "Se prohíbe el ingreso al territorio nacional de residuos actual o potencialmente peligrosos, y de los radiactivos".

10 El artículo 41, 1° párr., de la CP establece que "la Provincia de Tucumán adopta como política prioritaria de Estado la preservación del medio ambiente. El ambiente es patrimonio común. Toda persona tiene derecho a gozar de un ambiente sano y equilibrado, así como el deber de preservarlo y defenderlo en provecho de las generaciones presentes y futuras. El daño ambiental conlleva prioritariamente la obligación de recomponerlo y/o repararlo".

11 Artículo 41 de la CP.

12 Artículo 41, incisos 11) y 12), de la CP.

13 Artículo 134, punto 7, de la CP.

14 Artículo 149, 4° párrafo, de la CP.

2.2. Ley 5224 de 1980 (Exenciones relativas a las alconaftas)

Como un primer antecedente en la promoción de la generación y uso de las energías renovables se encuentra el Plan Alconafta que nació en 1978 a nivel nacional con la idea de adicionar etanol a las naftas. Este plan surgió de la necesidad de promover el uso y la producción de alconaftas con el fin de aumentar gradualmente la disponibilidad de recursos energéticos del país incorporando combustibles de origen renovable. Si bien no implicaba una sustitución total de los combustibles fósiles, la incorporación de un determinado porcentaje de alcohol redundaba en ventajas medioambientales -por la menor contaminación que genera- y económicas -permitía obtener ganancias de los desechos de la industria azucarera-.

A nivel nacional el plan Alconafta surgió con fuerza, al menos en un principio, aunque con el tiempo fue desapareciendo debido al alto costo fiscal que generaba. No obstante, la Provincia de Tucumán continuó con su desarrollo, encontrándose esta normativa aún vigente.

Esta ley constituyó un primer antecedente en el fomento de la producción de biocombustibles ya que se proyectaron diversos beneficios tributarios, que serán tratados en el punto 3 del presente trabajo.

2.3. Ley 6253 de 1991 (Ley de defensa, conservación y mejoramiento del ambiente)

La Ley 6253, denominada "Normas generales y metodología de aplicación para la defensa, conservación y mejoramiento del ambiente", fue dictada en el año 1991, algunos años antes de que se incorporara la cuestión ambiental en la CN. Tiene como objetivo lograr el "racional funcionamiento de los ecosistemas humanos -urbano y agropecuario- y natural, mediante una regulación dinámica del ambiente, armonizando las interrelaciones de naturaleza desarrollo cultura, en todo el territorio de la Provincia de Tucumán"[15]. A su vez, declara al medio ambiente provincial patrimonio de la sociedad tanto en su dimensión espacial (territorio provincial) como temporal (presente y futuro)[16].

Establece la necesaria coordinación de acciones entre las distintas áreas de la administración pública y entre éstas y los particulares, en

---

15 Artículo 1 de la Ley 6253.

16 Artículo 2 de la Ley 6253.

todo aquello que tenga relación con la gestión ambiental. Para materializarlo crea el Consejo Provincial de Economía y Ambiente integrado por representantes de las áreas de gobierno afines a la gestión ambiental, organizaciones ambientales no gubernamentales con personería jurídica, organizaciones empresariales y sindicales con personería jurídica y las universidades[17].

En lo que respecta a energía, impone la utilización racional de los recursos energéticos, renovables y no renovables[18], además de requerir la evaluación de impacto ambiental a todas las centrales energéticas que puedan producir residuos tóxicos o exista incertidumbre sobre los residuos que pudieren generar[19].

Refiere expresamente a las energías renovables cuando coloca en cabeza de la autoridad de aplicación el fomento del estudio e instalación de centrales de energía alternativa. La norma habla de la energía solar o eólica para uso particular o de pequeñas comunidades, aunque entendemos lo hace de manera ejemplificativa[20].

Esta ley se complementa con las leyes 6290 de Conservación de Suelos y 6292 de Preservación de la flora silvestre, los recursos biológicos acuáticos y la fauna silvestre, entendiéndolos como recursos renovables de uso múltiple, con especial hincapié en su preservación.

En definitiva, Tucumán cuenta con una normativa completa en la materia que, aún sin regular medidas tributarias concretas, define una clara voluntad del legislador en estimular el uso y la generación de energías renovables, sentando un marco sólido para futura legislación específica.

2.4. Ley 7106 de 2000 (Energía eólica y solar)

Mediante esta ley la provincia adhirió a la Ley nacional 25019 de 1998 que declara de interés nacional la generación de energía eléctrica de origen eólico y solar en todo el territorio nacional. Esta última norma fue tratada en el capítulo correspondiente a la normativa nacional, a la que remitimos.

---

17 Artículo 5 de la Ley 6253.

18 Artículo 3, punto 1, de la Ley 6253.

19 Artículo 46 de la Ley 6253.

20 Artículo 48 de la Ley 6253.

Si bien la norma nacional "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 solar"[21] la Provincia de Tucumán sólo se limitó a adherir sin reservas a sus disposiciones, sin ser reglamentada ni incorporar medida tributaria alguna.

2.5. Decreto 1590/3 de 2004 (Programa de uso racional de la energía eléctrica)

Mediante este Decreto se aprobó en la Provincia el Programa de uso racional de la energía eléctrica dispuesto por el gobierno nacional. Entre los lineamientos generales establece que "los Órganos Gubernamentales deberán implementar en sus dependencias el Uso Racional y Eficiente del recurso eléctrico (iluminación, calefacción, disponibilidad de tareas en horas de luz natural, etc.), invitando además a los otros Poderes del Estado como también a las Municipalidades de la Provincia a adecuarse en sus dependencias en la misma dirección"[22]. Su texto insta a promover acciones que tiendan a un uso eficiente del recurso eléctrico y educación para el consumo racional.

En los Considerandos de la norma se reconoce que la provincia de Tucumán ya posee un cuadro tarifario eléctrico creciente o progresivo, que premia al que menos consume. De esta forma, los premios y recargos económicos que dispone el programa nacional ya se encuentran aplicados a nivel provincial.

2.6. Ley 8055 de 2008 (Hidrógeno)

Con esta norma la Provincia de Tucumán adhiere a la Ley nacional 26123, que declara de interés nacional el desarrollo de la tecnología, la producción, el uso y las aplicaciones del hidrógeno como combustible y vector de energía[23] e invita a las provincias y a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires a adherir, adoptando criterios y beneficios fiscales similares a los promovidos por la presente Ley. La Provincia realiza una adhesión plena, pero luego no regula ningún beneficio fiscal en concreto.

---

21 Artículo 9 de la Ley 25019.

22 Artículo 1, apartado a), del Decreto 1590/3 de 2004.

23 Artículo 1 de la Ley 26123.

2.7. Ley 8054 de 2008 (Adhesión a leyes nacionales 26334 y 26093)

Con la aprobación de la Ley 8054 la Provincia de Tucumán adhirió a las leyes nacionales 26334 (Régimen de promoción de la producción de bioetanol) y 26093 (Régimen de regulación y promoción para la producción y uso sustentable de biocombustibles).

La Ley 26093, por su parte, establece un Régimen de Promoción para la Producción y Uso Sustentables de Biocombustibles en el territorio de la Nación Argentina, por un plazo de vigencia de 15 años desde su aprobación. Encuadra como biocombustible al "bioetanol, biodiesel y biogás, que se produzcan a partir de materias primas de origen agropecuario, agroindustrial o desechos orgánicos, que cumplan los requisitos de calidad que establezca la autoridad de aplicación"[24].

Por otro lado, la Ley 26334 aprueba el Régimen de Promoción de la Producción de Bioetanol con el objeto de satisfacer las necesidades de abastecimiento del país y generar excedentes para exportación. Se busca impulsar la conformación de cadenas de valor mediante la integración de productores de caña de azúcar e ingenios azucareros en los procesos de fabricación de bioetanol[25].

La Provincia realizó una adhesión sin reservas a las normas antes citadas, por lo que la definición de biocombustibles, entre otras cuestiones, quedan plenamente adoptadas. Si bien en ese momento no se plasmó ningún régimen propio, tiempo después se sancionó normativa específica, como se verá a continuación.

2.8. Decreto 4177/9 de 2008 (Biocombustibles)

En 2008, mediante el Decreto 4177/9, se declaró de interés provincial la generación y el uso de energías renovables, o alternativas, a partir de la producción y uso de combustibles de origen renovables. A diferencia de las normas nacionales vistas en el punto anterior, que no mencionan expresamente las energías renovables, aquí el eje está puesto en ellas, con especial hincapié en los biocombustibles.

Entre sus Considerandos se resalta la necesidad de una inmediata aplicación de la normativa nacional en el ámbito de toda la Provincia; del

---

24 Artículo 5 de la Ley 26093.

25 Artículo 1 de la Ley 26334.

reemplazo de los combustibles fósiles por otros de fuentes renovables, a través de la bioenergía, y el potencial de la provincia en su desarrollo.

Se crea el Programa Provincial de Bioenergía, con sede operativa en la Estación Experimental Obispo Colombres. Este Programa tiene como misión fundamental el impulso del desarrollo sostenible de las bioenergías, y para ello se definen una serie de objetivos de por más novedosos, tales como: promover la investigación, desarrollo y producción de nuevas fuentes de energía no convencionales; alentar las inversiones de riesgo en generación alternativa, proponiendo estrategias que aseguren condiciones sustentables y competitivas de producción; propender a la generación de diversas formas de bioenergía; impulsar la autogeneración eléctrica a través de los combustibles renovables ya sea para la conexión a la red o para otras actividades productivas; y proponer cursos de acción para promover la auto generación y la cogeneración de energías renovables[26].

La norma define a la bioenergía como "todas aquellas que se producen a partir de materias primas naturales, y en las que desarrolla un ciclo permanente de dióxido de carbono, minimizando por ello el equilibrio e impacto ambiental, propendiendo al uso racional y ambientalmente sostenible de los recursos energéticos de ese origen, tales como diferentes tipos de biomasa y residuos orgánicos, y toda otra que pueda desarrollarse manteniendo las cualidades básicas que distinguen a este tipo de energías"[27].

Es la primera normativa a nivel provincial que traza objetivos tan claros respecto a la necesidad de impulsar el desarrollo de energías renovables y establece una definición propia de bioenergía. Da cuenta de la imperante necesidad por el cuidado del medio ambiente y la sustitución progresiva de los combustibles fósiles y de fuentes no renovables.

Si bien no prevé ninguna medida tributaria ambiental en concreto, posteriormente se dictó el Decreto 2700/9 de 2010, que será tratado en el punto 3 del presente trabajo.

2.9. Ley 8301 de 2010 (Adhesión a la Ley nacional 26190 de energías renovables)

Mediante esta Ley la Provincia de Tucumán adhiere a la Ley nacional 26190 por la que se regula el Régimen de Fomento Nacional para el uso

---

26 Artículo 4 del Decreto 4177/9 de 2008.

27 Artículo 3 del Decreto 4177/9 de 2008.

de fuentes renovables de energía destinada a la producción de energía eléctrica. Se declara de interés provincial la generación de energía eléctrica a partir del uso de fuentes de energías renovables, destinadas a la prestación de servicio público, la investigación para el desarrollo tecnológico y la fabricación de equipos para esa finalidad[28].

La adhesión se hace sin reserva, haciendo extensiva entre otras cosas la definición de fuentes de energía renovables, entendidas en ese entonces como "las fuentes de energía renovables no fósiles: energía eólica, solar, geotérmica, mareomotriz, hidráulica, biomasa, gases de vertedero, gases de plantas de depuración y biogás". Esta definición fue modificada posteriormente mediante Ley 27191, como se verá más adelante.

Se invita a los municipios a establecer exenciones al pago de tasas a todas aquellas instalaciones que generen o produzcan electricidad a través de las energías renovables. También establece el plazo de 90 días para reglamentar la ley, cosa que a la fecha de este trabajo no ha ocurrido.

2.10. Ley 8342 de 2010 (Emergencia del sistema eléctrico)

En el año 2010 se declaró el estado de emergencia del sistema eléctrico de transporte por distribución troncal en toda la provincial. Originalmente, esta Ley tenía una vigencia temporal hasta el 30 de mayo de 2012, pero año tras año se fue prorrogando, encontrándose actualmente vigente hasta el 31 de diciembre de 2019[29].

Haciendo un breve repaso por la normativa vinculada al sistema eléctrico, en 1994 se dictó la Ley 6608 que, aun vigente, regula la prestación del servicio público de distribución y de generación aislada de energía eléctrica en la Provincia de Tucumán. En ella ya se preveía, tanto en su texto original como en sus posteriores modificaciones, un capítulo denominado "Autogeneración y Cogeneración" que coloca en cabeza del Poder Ejecutivo el desarrollo de la cogeneración para contribuir a un uso más racional y eficiente de los recursos naturales y energéticos[30]. No se menciona de manera expresa a las energías renovables, aunque del tenor de sus disposiciones se propende a su desarrollo, especialmente al fijar como objetivos "asegurar el uso racional y eficiente de los recursos energéticos destinados

---

28 Artículo 2 de la Ley 8301.

29 Artículo 1 de la Ley 9160.

30 Artículos 34 y 35 de la Ley 6608.

a la producción de electricidad, y promover la cogeneración en las actividades productivas que reúnan los requisitos a tal fin"[31].

Ya con la declaración de emergencia del sistema eléctrico mediante la Ley 8342 se coloca a la utilización de fuentes de energía renovables como eje del plan de desarrollo de generación eléctrica de la provincia[32]. Se declara prioritarios, por un lado, a la expansión del sistema eléctrico y, por el otro, a los estudios e inversiones vinculados con la generación de energía con base a fuentes renovables aplicadas al servicio público y el reemplazo de la generación aislada[33]. Para alcanzar la finalidad propuesta se autoriza al Poder Ejecutivo a crear cargos específicos para ejecutar las obras propuestas[34] y se crea el Fondo de Infraestructura Eléctrica (FIE), cuya composición está determinada por el Decreto 4350/3 de 2010.

El FIE se integra con fondos específicos y con las regalías de las Centrales Hidroeléctricas conforme se determine en cada Ley de Presupuesto. Dentro de los fondos específicos se mencionan a "los recursos generados por sustitución parcial o total de la generación térmica conforme la previsión del artículo 8° de la Ley 8342", "las regalías asociadas a la generación de energía eléctrica a partir de la utilización de recursos renovables, en emprendimientos concretados a partir de la fecha", entre otros[35]. Tal como se encuentra redactado este último supuesto, parecería contradecir el mismo espíritu de la Ley 8342, al cobrar regalías vinculadas a la utilización de recursos renovables. Si bien no fue encontrada reglamentación al respecto, esta particularidad parecería virtualmente derogada por Ley 8882, tal como se verá más adelante.

2.11. Ley 8573 de 2013 (Producción sustentable de azúcar y de alcohol)

En 2013 se declaró de interés público la producción sustentable de azúcar y de alcohol elaborados a partir de caña de azúcar. Entre sus objetivos se encuentra la promoción del desarrollo de la producción de bioetanol combustible elaborado a partir de caña de azúcar y la contribución al

---

31 Artículo 4, punto 8, de la Ley 6608.

32 Artículo 3 de la Ley 8342.

33 Artículos 1 y 2 de la Ley 8342.

34 Artículo 6 de la Ley 8342.

35 Artículo 1 del Decreto 4350/3 de 2010.

desarrollo económico de la actividad sucro-alcoholera y a una producción ambientalmente sustentable.

Se crea el Instituto de Promoción del Azúcar y Alcohol de Tucumán que se financia, entre otras fuentes, de una tasa retributiva de servicios a cargo de los productores cañeros, de los ingenios azucareros y de las destilerías de alcohol. Asimismo se instaura un Sistema de Depósito para garantizar el cumplimiento de los objetivos de la Ley.

2.12. Ley 8761 de 2014 (Ley de responsabilidad social y ambiental)

Tucumán fue una de las primeras provincias en sancionar una Ley de Responsabilidad Social y Ambiental, en la cual se fija el marco jurídico del llamado Balance de Responsabilidad Social y Ambiental (BRSA), como instrumento público y con carácter de declaración jurada.

Se entiende por responsabilidad social y ambiental "a la adopción de políticas permanentes tendientes a lograr un estado de equilibrio entre los objetivos económicos de los sujetos comprendidos en la misma y las necesidades sociales y ambientales, mediante un comportamiento responsable hacia las personas y grupos sociales con los que interactúa y contribuyendo al desarrollo sustentable y la preservación del ambiente para el presente y para las generaciones futuras"[36].

Su articulado establece que la autoridad de aplicación evaluará el BRSA y de ser aprobado será público y de libre acceso por parte de la población. Su aceptación habilitará a obtener y exhibir un distintivo denominado "Certificado Tucumano de Responsabilidad Social y Ambiental". Este certificado permite acceder a una serie de beneficios determinados por la ley y la reglamentación, tales como: acompañamiento del Estado Provincial en los procesos de búsqueda de nuevas inversiones destinadas a potenciar y ampliar sus actividades; prioridad en las contrataciones con el estado provincial cuando exista igualdad de oferta; mejoras en las condiciones de acceso a créditos públicos y privados; entre otros[37].

De esta forma, todas aquellas empresas o instituciones vinculadas al uso y generación de energías renovables, dada la íntima vinculación de su actividad con la norma -y siempre que cumplan el resto de los requisitos-,

---

36 Artículo 2 de la Ley 8761.

37 Artículo 12 de la Ley 8761.

podrán acceder al Certificado Tucumano de Responsabilidad Social y Ambiental y sus correspondientes beneficios.

Si bien se estableció que en el plazo de 60 días desde su promulgación el Poder Ejecutivo debía reglamentar la ley, a la fecha de este trabajo ello no ha sucedido.

2.13. Ley 8815 de 2015 (Plan piloto de consumo de bioetanol en el transporte público)

En 2015 se sancionó la Ley 8815 que declara de interés provincial el plan piloto de consumo de bioetanol como combustible en el transporte público. Para ello se autoriza la realización de una prueba piloto por 24 meses, a través del uso de Bioetanol en el transporte público con una participación en la mezcla combustible de entre el 10 y el 25 % de alcohol anhidro. La implementación se coloca en cabeza de la Estación Experimental Agroindustrial Obispo Colombres. La norma no hace referencia a partir de cuándo comienza este plan de manera de poder contabilizar el período de vigencia.

Al finalizar, se invita a los municipios a participar adhiriendo a la ley y estableciendo nuevos beneficios a través de exenciones en las tasas Municipales[38]. Además, se prevén algunos beneficios que serán analizados en el punto 3 del presente trabajo.

2.14. Ley 8864 de 2016 (Proyecto de energías renovables en mercados rurales II)

El Programa de Energía Renovable en Mercados Rurales (PERMER) es un programa nacional de gran escala cuyo objetivo es responder a las necesidades de servicio eléctrico de las poblaciones rurales aisladas sin la necesidad de extender las redes eléctricas ya existentes, y a través del uso de recursos energéticos renovables.

Este proyecto ha permitido numerosas instalaciones de sistemas fotovoltaicos en la Provincia de Tucumán que ha beneficiado a habitantes en condiciones de vulnerabilidad, escuelas rurales y parques nacionales, entre otros. Su inicio data de septiembre del año 2000 cuando se firmó el Convenio de Participación entre Tucumán y la Secretaría de Energía de

---

38 Artículo 9 de la Ley 8815.

la Nación; y posteriormente con la firma del acuerdo de implementación entre la Provincia y la empresa concesionaria de la prestación del servicio eléctrico en el año 2001. Este programa se mantuvo a lo largo del tiempo siendo complementado a través de diversos acuerdos.

Con la necesidad de continuar con el desarrollo energético del área rural dispersa de Tucumán, fue suscrito el 28 de marzo de 2016 (luego aprobado por la Ley 8864) un acuerdo por el cual las partes decidieron continuar con la implementación del Proyecto de Energías Renovables a través del PERMER II. Ello fue aprobado ese mismo año por medio de la Ley 8864. Seguidamente mediante Decreto 828/3 de 2017 se aprobó la Adenda al Acuerdo de implementación con la empresa concesionaria de la prestación del servicio eléctrico de Tucumán.

2.15. Ley 8882 de 2016 (Adhesión a Ley nacional 27191 de energías renovables)

Por medio de esta ley, la Provincia de Tucumán adhiere plenamente la Ley 27191 de "Régimen de Fomento Nacional para el Uso de Fuentes Renovables de Energía destinada a la Producción de Energía Eléctrica". La normativa nacional adopta un concepto de fuentes renovables más amplia que la ley 26190, y abarca 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 26.093"[39].

Es importante resaltar que artículo 17 de la Ley 27191 dispone que el acceso y la utilización de las fuentes renovables de energía no estarán gravados o alcanzados por ningún tributo específico, canon o regalía sean nacionales, provinciales, municipales o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, hasta el 31 de diciembre de 2025. Aunque ello no obsta a la percepción de canon o contraprestación equivalente por el uso de tierras fiscales en las que se instalen los emprendimientos.

De esta forma, al tratarse la Ley 8882 de una adhesión sin ningún tipo de reservas, implicaría la adopción plena no sólo de la definición de "fuentes renovables de energía", sino la aceptación de la limitación de faculta-

---

[39] Artículo 4, inciso a), de la Ley 26190, modificado por la Ley 27191.

des tributarias vistas en el párrafo precedente[40]. Esto último conllevaría a dejar sin efecto las regalías asociadas a la generación de energía eléctrica a partir de la utilización de recursos renovables, que componen el Fondo de Infraestructura Eléctrica (FIE) tratado en el punto 2.10 [41], al ser la presente una ley posterior. Igualmente ello no afecta a las regalías impuestas a las Centrales Hidroeléctricas, por responder a otras razones, o aquellas derivadas del uso de tierras fiscales.

2.16. Ley 8994 de 2016 (Generación distribuida de energía eléctrica)

En el año 2017 se sancionó la Ley 8994 de "generación distribuida de energía eléctrica basada en energías renovables en el sector residencial, comercial e industrial". Sus disposiciones estaban destinadas a llevar adelante las regulaciones administrativas, técnicas y económicas necesarias para permitir la conexión de sistemas de pequeña escala de generación distribuida de energía eléctrica basadas en el uso de fuentes renovables de energía.

A través de esta Ley se permite a los usuarios del sistema eléctrico, que posean sistemas de generación distribuida de energía eléctrica basados en el uso de fuentes renovables, la posibilidad de inyectar la energía que generen a la red de distribución[42]. Para ello, impone el deber a la empresa distribuidora de permitir y facilitar la conexión de estos sistemas a sus redes de distribución, siempre que se cumplan los requisitos establecidos[43] y reconoce el derecho de todo prosumidor que no consuma la totalidad de la energía generada a volcar el excedente a la red de distribución[44].

Se trata de la primera norma provincial que define generación distribuida, entendida como "la energía eléctrica producida e inyectada en la red de distribución en un punto cercano al consumo, ubicada en el punto de suministro eléctrico y en la instalación eléctrica del titular del servicio, destinada principalmente a abastecer o cubrir el consumo propio"[45].

---

40 Artículo 17 de la Ley 27191.

41 Artículo 1 del Decreto 4350/3 de 2010.

42 Artículo 3 de la Ley 8994.

43 Artículo 8 de la Ley 8994.

44 Artículo 11 de la Ley 8994.

45 Artículo 1 de la Ley 8994.

También se define a los prosumidores como aquellos usuarios propietarios de un sistema de generación distribuida de energía eléctrica, basados en el uso de fuentes renovables de energía que inyecten energía al sistema o, en otras palabras, usuarios que producen y consumen energía eléctrica y están conectados a la red de distribución. Esta característica no le quita su calidad de usuario del servicio público, aplicándoseles todos los derechos y obligaciones de cualquier usuario[46].

Establece los requisitos técnicos de las instalaciones, las condiciones de contratación y un régimen de fomento. En este último punto la Ley refiere a una línea especial de créditos destinada a la adquisición de equipamientos de generación de energía eléctrica de origen renovables[47]. Asimismo, invita a los municipios a adoptar medidas de fomento para adquirir estos equipamientos.

La presente ley fue reglamentada tiempo después, mediante Decreto 250/9 de 2019, que entre varias cosas regula el procedimiento y cuestiones técnicas. En lo que respecta a la autoridad de aplicación (Ministerio de Desarrollo Productivo) coloca a su cargo el impulso de políticas de capacitación y formación, pautas para el fomento de la temática y la ejecución de un programa para la implementación de generación distribuida en edificios públicos y otros de utilidad pública, entre otras acciones. Además faculta al Ente Único de Control y Regulación de los Servicios Públicos Provinciales de Tucumán (ERSEPT) para dictar las normas regulatorias que resulten necesarias y a fiscalizar el cumplimiento de las disposiciones técnicas establecidas[48].

El Anexo III del Decreto 250/9 de 2019 establece conceptos tarifarios para la compensación de energía producida por los Prosumidores y aplicación de los cargos por Habilitación e Inspección Técnica. Dentro de los conceptos tarifarios, se adiciona a la compensación un "factor adimensional de fomento" para la generación solar fotovoltaica, biomásica, eólica e hidráulica. Todos estos conceptos, previa aprobación ERSEPT, pasan a integrar el costo de abastecimiento de la Distribuidora, que será parte integrante del cuadro tarifario cobrado a los usuarios del sistema eléctrico.

---

46 Artículo 3 de la Ley 8994.

47 Artículo 13 de la Ley 8994.

48 Artículo 4 del Decreto 250/9 de 2019

2.17. Ley 8984 de 2016 (Proyectos de impacto social en salud, educación y tecnología)

A fines de 2016 se establece el llamado "Sistema de Fomento a la Inversión en proyectos de impacto social en Salud, Educación y Tecnología". Como su nombre lo indica busca favorecer la radicación de emprendimientos relacionados a actividades de salud, educación y tecnología; la ampliación de las inversiones de los ya existentes; el fomento al aprovechamiento racional de los recursos, en condiciones sustentables de desarrollo y la radicación de emprendimientos en zonas especificadas, conforme políticas establecidas por Poder Ejecutivo[49].

Su texto se refiere a emprendimientos que incidan notablemente en el desarrollo económico y social de la Provincia, y que cumplan con los requisitos mínimos dispuestos, como el área de radicación, la cantidad de empleo generado y su vinculación a los rubros salud, educación y tecnología. Además, se invita a los municipios a adherir a este régimen a través de la coordinación de los beneficios y la exención de contribuciones y otros tributos[50].

Si bien no habla de energías renovables en específico, existe una íntima vinculación con los objetivos propuestos por la norma: proporcionan una elevación del nivel técnico; promueven el desarrollo sostenible para cuidar el ambiente; pueden orientarse a una efectiva integración de los procesos productivos; y pueden incorporar procesos tecnológicos avanzados de la investigación aplicada[51]. Ello hace que las empresas dispuestas a invertir en generación con fuentes alternativas puedan ser favorecidas por el generoso régimen de beneficios que serán tratados en el punto 3 del presente trabajo.

2.18. Ley 9159 de 2018 (Régimen de fomento a la generación distribuida)

La Provincia de Tucumán adhirió, mediante Ley 9159 de 2018, a las disposiciones de la Ley nacional 27424 que regula el Régimen de Fomento a la Generación Distribuida de Energía Renovable Integrada a la Red Eléctrica Pública. Cabe recordar que muchas de las disposiciones de la norma nacional ya se encontraban previstas en la Ley 8994 de 2017. Entre las

---

49 Artículo 2 de la Ley 8984.

50 Artículo 17 de la Ley 8984.

51 Artículo 6, incisos d), e), f) y h), de la Ley 8984.

varias definiciones propias que establece la Ley 27424, existen similitudes con la norma provincial, como lo es en el caso de la conceptualización de generación distribuida[52], y la de usuario-generador[53], como equivalente a la figura de prosumidor.

El resto de los conceptos pasan a integrar la esfera provincial por cuanto la adhesión se realizó sin efectuar reserva alguna. En caso de contradicciones entendemos que debe primar la norma nacional por ser posterior.

3. Medidas tributarias ambientales

Recordemos que las medidas tributarias ambientales constituyen un género que comprende tanto a los tributos ambientales como a los beneficios fiscales ambientales. Estas medidas tienen como objetivo motivar la realización de actividades o conductas contaminantes y desalentar aquellas que sean contaminantes, respectivamente. Todo ello conforma el área del Derecho tributario que denominamos "Tributación ambiental"[54]. Seguidamente comprobaremos si en la Provincia de Tucumán se contemplan algunas de estas medidas y en qué términos.

3.1 Ley 5224 de 1980 (Exenciones relativas a las alconaftas)

Anteriormente vimos que esta norma se constituyó en un primer antecedente en la promoción de la generación y el uso de las energías renovables. Recordemos que este plan surgió de la necesidad de promover la pro-

---

52 El artículo 3, inciso h), de la Ley 27424 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 autoconsumo".

53 El artículo 3, inciso j), de la Ley 27424 define al usuario-generador como el "usuario del servicio público de distribución que disponga de equipamiento de generación de energía de fuentes renovables en los términos del inciso h) precedente y 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".

54 Salassa Boix, R., "Fiscalidad ambiental: cuestiones preliminares", en La protección ambiental a través del
Derecho fiscal (Dir.: Rodolfo Salassa Boix), Advocatus y Ciencia, Derecho y Sociedad-UNC, Córdoba, 2015, p. 23.

ducción y el empleo de alconaftas con el fin de aumentar progresivamente la dotación de recursos energéticos del país incorporando combustibles de origen renovable. Para alcanzar los fines propuestos se establecieron dos grandes beneficios basados en exenciones:

Por un lado, se exime del pago de Impuesto de Sellos a los convenios de compra-venta de alcohol anhidro desnaturalizado para ser utilizado como combustible en motores de combustión interna[55].

Por el otro, se exime del pago del Impuesto a los Ingresos Brutos a la venta de alconafta en la proporción en que esté integrada por alcohol anhidro[56]. Sin embargo, del análisis de la Ley Impositiva 8467 (actualizada para 2019 por la Ley 9155), notamos que en el anexo denominado "Nomenclador de Actividades y Alícuotas Impuesto sobre los Ingresos Brutos" establece que la venta al por menor de alconafta se encuentra exenta. No queda claro entonces si la exención es total, sea cual sea la proporción de alcohol anhidro que integre la mezcla o si sólo alcanza la proporción por ella compuesta, en los términos de la Ley 5224. Entendemos por error u omisión el nomenclador no hizo referencia a la Ley 5224, que en definitiva es donde surge el beneficio tributario, por lo que habrá que atenerse a la exención parcial en ella dispuesta.

3.2 Decreto 2700/9 de 2010 (Exención a los biocombustibles)

Recordemos que mediante Ley 8054 de 2008 la Provincia de Tucumán adhirió a la Ley 26334 (régimen de promoción de la producción de bioetanol) y a la Ley Nacional 26093 (régimen de regulación y promoción para la producción y uso sustentable de biocombustibles). Si bien al momento de la adhesión no reguló ninguna medida tributaria, sí lo hizo dos años después mediante el dictado del decreto que ahora analizaremos.

En un mismo artículo la norma define quienes serán los sujetos alcanzados, el beneficio y sus alcances. En primer lugar, define como beneficiarios a las industrias de biocombustibles instaladas en el territorio de la Provincia de Tucumán, a las cuales se refiere el artículo 15 de la Ley 26093. Seguidamente, expone el beneficio fiscal que gozarán:

Los sujetos antes mencionados "tributarán el Impuesto sobre los Ingresos Brutos con la alícuota del 0% respecto a los ingresos obtenidos

---

55 Artículo 1 de la Ley 5224.

56 Artículo 2 de la Ley 5224.

por la comercialización de biocombustibles de su producción a la cual se refiere el inciso 4 del citado artículo y concordantes de la ley mencionada, para la producción de la especie denominada bioetanol"[57].

La técnica legislativa utilizada genera dudas en cuanto a la naturaleza del beneficio fiscal en cuestión. No se trataría de una exención ni un caso de no sujeción, sino de un beneficio tributario a través de alícuotas especiales, cuya finalidad es reducir la presión fiscal de una obligación tributaria. En el caso se establece una alícuota especial que, aunque no muy común, resulta ser de cero. No obstante, los fines prácticos deriva en efectos similares a los de una exención, que al fin y al cabo neutralizan la deuda tributaria. En definitiva, estamos ante una alícuota especial que representa un beneficio fiscal para anular el pago de la obligación tributaria.

Se excluye de la alícuota cero a "los ingresos obtenidos por la comercialización de dicho producto perteneciente a cualquier ente individual o colectivo del cual formen parte los sujetos promovidos por la Ley Nacional N° 26093, salvo en el importe de la asignación de participación que les corresponda a los mismos"[58].

Como vimos hasta ahora, se instrumentó un beneficio fiscal a través de un decreto del Poder Ejecutivo, lo que determina una clara violación al principio de legalidad tributaria. Recordemos que este principio, reconocido en la CN[59] y el Código Tributario de la Provincia[60], obliga a que todos los elementos esenciales del hecho imponible de un tributo sean fijados por una ley. A pesar de ello, el Decreto expresa en sus consideraciones que el Poder Ejecutivo se encuentra facultado a fijar alícuotas en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, conforme a lo establecido por el artículo 5 de la Ley Impositiva 5636. Aún en franca contraposición con lo dispuesto en el

---

57 Artículo 1, primer párrafo, del Decreto 2700/9 de 2010.

58 Artículo 1, segundo párrafo, del Decreto 2700/9 de 2010.

59 En el artículo 4, cuando al comentar sobre los ingresos del Estado Nacional menciona a "...las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General; el 17, al sostener que "…Sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el Artículo 4º"; el 52, cuando dispone que "…a la Cámara de Diputados corresponde exclusivamente la iniciativa de las leyes sobre contribuciones y reclutamiento de tropas"; el 75, incisos 1) y 2) al otorgarle a Congreso de la Nación facultades para dictar tributos aduaneros (inc. 1) y tributos directos e indirectos (2); entre otros.

60 El artículo 3 de la Ley 5121 sostiene que "sólo la Ley puede: 1) crear, modificar o suprimir tributos, definir el hecho imponible; fijar la alícuota del tributo y la base de su cálculo e indicar el sujeto pasivo; 2) otorgar exenciones, reducciones o beneficios…".

Código Tributario provincial ello nos lleva a una nueva interrogante, de si es posible este tipo de delegación tributaria.

La delegación legislativa es una posibilidad habilitada por la constitución bajo determinados casos y en algunas materias. En materia tributaria la misma CP prohíbe la delegación legislativa[61]. Entonces el Poder Ejecutivo no puede establecer alícuotas de tributos, las que sólo pueden ser establecidas por ley[62].

La situación antes descripta se mantuvo hasta el dictado del Ley Impositiva 8467 de 2011 que en su artículo 57 convalidó y ratificó la vigencia de este Decreto. Respectos a los efectos convalidantes de la ley, es casi unánime la jurisprudencia que establece que una ley posterior no tiene eficacia para convalidar retroactivamente una norma que adolece de nulidad, aunque no se privan los efectos en relación con los hechos acaecidos después de la entrada en vigor de la ley que la convalida (Fallo CSJN 337:388).

Por último, con relación a la vigencia de la norma, al momento de su dictado se estableció una vigencia temporal hasta el 31 de julio de 2012[63]. Posteriormente la ya citada ley impositiva ratificó su vigencia[64], artículo que se mantiene hasta el día de hoy a pesar de las sucesivas modificaciones de la ley impositiva. Ello genera dudas de si el legislador además de la convalidación antes mencionada buscó mantener su vigencia y aplicación hasta la actualidad.

3.3 Ley 8815 de 2015 (Plan piloto de consumo de bioetanol en el transporte público)

Recordemos que mediante esta normativa se declaró de interés provincial el plan piloto de consumo de bioetanol como combustible en el transporte público y se autorizó a realizar una prueba piloto de uso de

---

61 El artículo 101, inciso b), de la CP establece que "el Poder Ejecutivo no podrá, en ningún caso, bajo pena de nulidad absoluta e insanable, emitir disposiciones de carácter legislativo. Solamente cuando circunstancias excepcionales hicieran imposible seguir los trámites ordinarios previstos por esta Constitución para la sanción de leyes, y no se trate de normas que regulen la materia tributaria, electoral o el régimen de los partidos políticos, podrá dictar decretos por razones de necesidad y urgencia, los que serán decididos con acuerdo general de ministros".

62 Artículo 3 de la Ley 5121.

63 Artículo 3 del Decreto 2700/9 de 2010.

64 Artículo 57 de la Ley 8467.

combustibles con mezcla de Bioetanol en el transporte público. La norma establece beneficios tributarios a los vehículos utilizados para el transporte público que participen de la prueba piloto, y que cumplan con los demás requisitos de la ley y su reglamentación.

Sobre los vehículos considerados precedentemente se incorporó como beneficio tributario una exención sobre los impuestos provinciales que los graven[65]. *A priori*, se trata de una exención total, que abarca la totalidad de impuestos provinciales que pudieren gravar los automotores beneficiarios de la prueba. La exención rige mientras dure la prueba piloto, que se fijó por un plazo de 24 meses. No se hace mención a partir de cuando comienza la implementación de la prueba ni se encuentra reglamentada al día de la fecha, lo que no permite conocer su estado de implementación actual.

3.4 Ley 8984 de 2017 (Proyectos de impacto social en salud, educación y tecnología)

En el año 2017 se estableció el llamado "Sistema de Fomento a la Inversión en proyectos de impacto social en Salud, Educación y Tecnología". Como su nombre lo indica busca favorecer la radicación de emprendimientos relacionados a actividades de salud, educación y tecnología, además del fomento al aprovechamiento racional de los recursos, en condiciones sustentables de desarrollo. Pueden beneficiarse de este régimen promocional las personas físicas o jurídicas del país o del extranjero, constituidas o habilitadas para operar en el país, que constituyan domicilio legal en la provincia y cuyos proyectos impliquen inversiones en emprendimientos radicados o a radicarse en la Provincia[66].

Los interesados que deseen acceder a los beneficios deben presentar ante la Autoridad de Aplicación un proyecto que acredite la factibilidad, rentabilidad y razonables costos de producción, así como cumplimentar los demás requisitos de la Ley. A continuación, la norma expone tres grandes grupos de beneficios fiscales:

Por un lado, se garantiza estabilidad fiscal de la carga tributaria provincial durante quince 15 años[67]. En su redacción habla de "exención de incrementos de la carga tributaria", lo que a pesar de la confusión termi-

---

65 Artículo 6 de la Ley 8815.

66 Artículo 9 de la Ley 8984.

67 Artículo 8, punto 1, de la Ley 8984.

nológica no resulta una exención. La norma no establece a partir de qué momento se computa el inicio del beneficio, ni indica una definición de lo que entiende por estabilidad fiscal, debiendo en este último caso recurrir a conceptos doctrinarios. Por otro lado, establece un reintegro del 30% de la inversión realizada o de la ampliación de la existente, en las condiciones establecidas por la norma[68], que se efectivizarán mediante la entrega de certificados de crédito fiscal transferibles y registrables. Finalmente se exime de tributos provinciales existentes o a crearse, por un plazo de hasta 15 años, conforme a la escala que indica, de manera decreciente a manera que avanza el tiempo[69].

Aunque no se establece con claridad a partir de qué fecha se conceden los beneficios, entendemos que es desde la fecha de aprobación del proyecto por parte de la Autoridad de Aplicación.

La norma también establece otro tipo de beneficios, como subsidios de hasta el 50% en las tasas de interés en líneas crediticias. Sin embargo, ello no puede considerarse un beneficio tributario, sino más bien una ventaja financiera que impacta directamente en los gastos del Estado Provincial y no en sus ingresos.

4. Conclusiones

A través de este capítulo se buscó determinar y valorar la normativa de la Provincia de Tucumán respecto a la promoción de la generación y el uso de las energías renovables a través de la Tributación Ambiental. El trabajo se dividió en dos grandes partes: por un lado, se resumió la principal normativa vigente sobre la generación y el uso de las energías renovables y, por el otro, se analizaron las medidas tributarias que directa e indirectamente pueden fomentar dichas energías en desmedro de las energías no renovables.

---

68 El artículo 8, punto 2, de la Ley 8984 dispone que "el reintegro aquí previsto se hará anualmente en un porcentaje no inferior al 20% (veinte por ciento) y un plazo que no podrá exceder los cinco (5) años, contados a partir de la fecha de certificación de la realización de la inversión anual. A tales fines los Organismos Técnicos efectuarán el control de las inversiones realizadas anualmente y emitirán las certificaciones pertinentes. Quedan expresamente excluidos los honorarios por servicios. Este reintegro abarcará la inversión histórica, sin IVA, verificada por la Autoridad de Aplicación".

69 Artículo 8, punto 4, de la Ley 8984.

En el primer punto de este trabajo comprobamos la existencia de 18 normas provinciales relacionadas de alguna manera con las energías renovables. Comenzando con la Constitución Provincial que, si bien no menciona expresamente a las energías renovables, adopta una protección amplia al medio ambiente imponiendo un marco claro para actividades vinculadas a la generación de energía de fuentes renovables.

La primera norma que alentó el desarrollo de energías de fuentes renovables a través del fomento en la producción de un tipo de biocombustible fue la Ley 5224 que con más de 39 años aún continúa vigente. De las dieciocho normas, quince hacen mención directa y expresa al uso o generación de las energías renovables, o regulan una de ellas. Sólo tres no hacen una mención expresa, pero las promueven indirectamente: Decreto 1590/3 de 2004 (Programa de Uso Racional de la Energía Eléctrica); Ley 8761 de 2014 (Ley de Responsabilidad Social y Ambiental); y Ley 8984 de 2016 (Proyectos de Impacto Social en Salud, Educación y Tecnología).

Destacamos entre la normativa provincial dos normas específicas: el Decreto 4177/9 de 2008 como la primera normativa a nivel provincial que declaró de Interés Provincial la generación y el uso de energías renovables, o alternativas, a partir de la producción y uso de combustibles de origen renovables y entre otras cosas estableció una definición propia de bioenergía; y la Ley 8994 de 2016 sobre Generación distribuida de energía eléctrica basada en energías renovables en el sector residencial, comercial e industrial que se anticipó a la Ley nacional 27424 (Régimen de Fomento a la Generación Distribuida de Energía Renovable Integrada a la Red Eléctrica Pública).

En cuanto al segundo punto, encontramos cuatro normas cuyo texto se refiere a la implementación de medidas tributarias ambientales para fomentar la generación y el uso de las energías renovables, aunque no todas se relacionan de la misma manera. Dos de ellas se encuentran vigentes y respecto a las otras dos no se pudo comprobar su efectiva vigencia al día de la fecha.

La primera norma es la Ley 5224, que con más de 39 años se erigió como el primer antecedente en la promoción de la producción de una de las especies de energía renovable. Estableció dos grandes beneficios basados en exenciones. Las leyes restantes son más contemporáneas, habiendo sido sancionadas entre 2010 y 2017.

Las cuatro normas analizadas establecen medidas tributarias ambientales concretas para promover las energías de fuentes renovables, de manera directa o indirecta, y en todos los casos se trata de beneficios tributarios.

Estos beneficios apuntan básicamente a anular el pago de la obligación tributaria (exención y reducción de alícuotas a cero), a mantener inmutable la presión fiscal (estabilidad fiscal), o a disminuirla (con los certificados de crédito fiscal). Ninguna de las leyes está reglamentada por lo que en algunos casos no se facilita su aplicación.

La anulación del pago se observa en los casos de exenciones o reducción a cero de alícuotas. En cuanto a las exenciones, por un lado tenemos la Ley 5224 que exime del Impuesto de Sellos a los convenios de compra-venta de alcohol anhidro desnaturalizado para ser utilizado como combustible en motores de combustión interna; así como también exime del impuesto a los Ingresos Brutos a la venta de alconafta en la proporción en que esté integrada por alcohol anhidro. Por otro lado, la Ley 8815 establece una exención sobre todos los impuestos provinciales que graven los automotores que participen del plan piloto de consumo de bioetanol como combustible en el transporte público. Finalmente, la Ley 8984 exime de tributos provinciales existentes o a crearse, por un plazo de hasta 15 años a los proyectos de impacto social en Salud, Educación y Tecnología, debidamente aprobados. En cuanto a la reducción de alícuotas el Decreto 2700/9 de 2010 prevé una alícuota del 0% del impuesto sobre el Impuesto a los Ingresos Brutos por los ingresos obtenidos de la comercialización de biocombustibles.

En cuanto a la inmutabilidad, la Ley 8984 garantiza estabilidad fiscal por el término de 15 años a los proyectos de impacto social en Salud, Educación y Tecnología, aprobados por la Autoridad de Aplicación.

Respecto a la disminución, se observa en la Ley 8984 que establece un reintegro del 30% de la inversión realizada o de la ampliación de la existente, a través de la entrega de certificados de crédito fiscal transferibles y registrables.

Finalmente, también corresponde mencionar la Ley 8882 de 2016, que adhiere a la ley nacional 27191 que regula el Régimen de Fomento Nacional para el Uso de Fuentes Renovables de Energía destinada a la Producción de Energía Eléctrica. Como se trata de una adhesión plena a la normativa nacional que establece una serie de limitaciones a las facultades tributarias provinciales podríamos entender que el acceso y la utilización de las fuentes renovables de energía no deberían gravarse por ningún tipo de tributo específico, canon o regalías regulado por la Provincia, hasta el 31 de diciembre de 2025.

Por todo lo expuesto precedentemente, estamos en condiciones de afirmar que la Provincia de Tucumán efectivamente promueve las energías

renovables a través de la Tributación Ambiental, aunque sólo utilizando beneficios fiscales (exención, reducción de alícuotas, estabilidad fiscal y certificados de crédito fiscal) que afectan impuestos provinciales en relación al biocombustible y a proyectos que puedan involucrar a las energías renovables en general. Si bien existen numerosas normas que plantean la necesidad de fomentar el uso y la generación de energías de fuentes renovables, coordinadas con la normativa nacional, aún resta mucho para lograr un efectivo fomento a través de los tributos. No sólo es necesario aumentar los beneficios fiscales, sino también implementar tributos ambientales para desalentar la generación y el uso de energías no renovables.

CONCLUSIONES

Rodolfo Salassa Boix y Valeria Bizarro

La finalidad de esta obra colectiva fue determinar y valorar la normativa nacional para promover la generación y el uso de las energías renovables (EERR) a través de la Tributación Ambiental y la coherencia de los ordenamientos jurídicos provinciales y de la CABA con aquélla. A estos fines, nos propusimos los siguientes objetivos específicos:

a) Identificar la normativa tributaria nacional que directa o indirectamente promueve o puede promover la generación o el consumo de energías renovables y que desalienta o puede desalentar la generación o el consumo de energías no renovables y los subsidios nacionales que impliquen alentar actividades contaminantes. Este objetivo se cumplió en el capítulo sobre el Estado Nacional.

b) Especificar la normativa tributaria de cada una de las provincias argentinas y la CABA que directa o indirectamente promueve o puede promover la generación o el consumo de energías renovables y que desaliente o pueda desalentar la generación o el consumo de energías no renovables y los subsidios de estos niveles de gobierno que impliquen alentar actividades contaminantes. Este objetivo se cumplió en los capítulos de cada una de las provincias y de la CABA.

c) Analizar si la mencionada normativa tributaria nacional y provincial obedece a los criterios, fundamentos y características de auténticas medidas tributarias ambientales. Este objetivo se cumplió en los capítulos donde se desarrolló cada una de las jurisdicciones.

d) Comparar la mencionada normativa tributaria con los sistemas fiscales de otros países para aprender de sus éxitos y fracasos. Este objetivo se cumplió en los capítulos de la segunda parte del libro sobre Derecho comparado, donde se trató la situación jurídica de Turquía, España y la Unión Europea.

e) Evaluar el grado de coherencia entre la normativa tributaria nacional y la provincial para directa o indirectamente promover la generación o el consumo de energías renovables y desalentar la generación y/o el consumo de energías no renovables. Este objetivo se cumple en la presente conclusión.

f) Proponer posibles reformas que permitan alcanzar con mayor éxito el objetivo de promover la generación o el consumo de energías renovables y desalentar la generación o el consumo de energías no renovables. Este objetivo se llevó adelante en cada uno de los capítulos de esta obra y se complementa con la presente conclusión.

Seguidamente, brindaremos ocho grandes bloques de conclusiones que se desprenden de los capítulos de la presente obra, los cuales se estructuran en base a una serie de cuadros que iremos referenciando.

Si consideramos la regulación del medio ambiente y las EERR en la Constitución Nacional (CN), las constituciones de las provincias y la CABA, el Cuadro Nº 1 nos deja tres conclusiones.

En primer lugar, demuestra que la gran mayoría de las jurisdicciones de nuestro país (22) recepta cláusulas generales de protección ambiental en sus constituciones. Sólo las provincias de Entre Ríos, Mendoza y Misiones omiten incluir este tipo de cláusulas en sus CCPP. En segundo lugar, vemos que la mitad de las jurisdicciones (11) que sí recepta la protección del medio ambiente en su constitución contempla aspectos específicamente vinculados a las EERR. En tercer lugar, corroboramos que son muy pocas las jurisdicciones que, además, explícitamente disponen la posibilidad de regular medidas tributarias ambientales en su constitución para proteger el medio ambiente (6), de las cuales sólo la mitad (3) relaciona dichas medidas con la promoción de las EERR.

A efectos de mejorar la coherencia entre los ordenamientos jurídicos provinciales y de la CABA con el nacional a la hora de promover la protección del medio ambiente en general y la generación y el uso de las EERR a través de la Tributación Ambiental en particular, proponemos que todas las provincias recepten en su constitución al medio ambiente como bien jurídicamente protegido, por un lado, y que en ella también se contemple la posibilidad de utilizar al Derecho tributario para complementar dicha protección, por el otro.

CUADRO Nº 1
Regulación del medio ambiente y las EERR en la CN, las constituciones provinciales y de la CABA

Jurisdicción	No recepta cláusula de protección medio ambiental	Cláusula de protección medio ambiental. Aspectos contemplados en la respectiva constitución			
		Aspectos generales	Aspectos vinculados a las EERR	Aspectos vinculados a la Tributación Ambiental	
				En general	Para las EERR
Estado Nacional		✓			
CABA		✓	✓		✓
Buenos Aires		✓	✓		
Catamarca		✓			
Chaco		✓			
Chubut		✓	✓		
Córdoba		✓	✓		
Corrientes		✓	✓		
Entre Ríos	X				
Formosa		✓	✓		
Jujuy		✓	✓		
La Pampa		✓			
La Rioja					
Mendoza	X				
Misiones	X				
Neuquén		✓	✓		✓
Río Negro		✓			
Salta		✓	✓		
San Juan		✓			
San Luis		✓	✓		✓
Santa Cruz		✓	✓		
Santa Fe		✓		✓	
Santiago del Estero		✓		✓	
Tierra del Fuego		✓		✓	
Tucumán		✓			

Si consideramos la regulación de las energías renovables en la normativa nacional, provincial y de la CABA, el Cuadro Nº 2 nos deja dos conclusiones.

En primer lugar, demuestra que la amplia mayoría de las jurisdicciones de nuestro país (24) regula las energías renovables en su sistema normativo nacional, provincial o ciudadano, según corresponda. Sólo la Provincia de Santiago del Estero omite llevar adelante este tipo de

regulación. En segundo lugar, vemos que la mayoría de las jurisdicciones (20) que regula las EERR en su sistema normativo lo hace a través de regímenes específicos o con leyes de adhesión (18) a la normativa nacional preexistente sobre la materia.

Con el objetivo de mejorar la coherencia de los ordenamientos jurídicos provinciales y de la CABA con el nacional a la hora de promover la generación y el uso de las EERR, proponemos que todas las provincias adhieran a la normativa nacional y, a la misma vez, regulen las energías de origen renovables en sus propios ordenamientos jurídicos en caso de ser necesario. Lo primero ayudará a que la normativa provincial y de la CABA se acople al marco general que da la normativa nacional y lo segundo permitirá que la regulación contemple las particularidades propias de cada jurisdicción.

CUADRO Nº 2
Regulación de las EERR en la normativa nacional, provincial y de la CABA

Jurisdicción	No contempla normativa vinculada a las EERR	Marco jurídico sobre las EERR		
		Régimen general sobre las EERR	Regímenes específicos sobre las EERR	Leyes de adhesión a normativa nacional
Estado Nacional		✓	✓	
CABA		✓	✓	✓
Buenos Aires		✓	✓	✓
Catamarca		✓	✓	✓
Chaco		✓	✓	✓
Chubut		✓	✓	✓
Córdoba		✓	✓	✓
Corrientes		✓	✓	✓
Entre Ríos			✓	
Formosa		✓	✓	✓
Jujuy			✓	✓
La Pampa		✓		✓
La Rioja		✓	✓	✓
Mendoza		✓	✓	
Misiones		✓	✓	✓
Neuquén		✓	✓	✓
Río Negro		✓		✓
Salta		✓	✓	✓
San Juan		✓		✓

San Luis		✓		
Santa Cruz		✓	✓	
Santa Fe		✓	✓	✓
Santiago del Estero	X			
Tierra del Fuego		✓	✓	✓
Tucumán		✓	✓	✓

Si consideramos la regulación de tributos ambientales (TTAA) y beneficios fiscales ambientales (BFA) sobre las EERR en la normativa nacional, provincial y de la CABA, el Cuadro Nº 3 nos deja cuatro conclusiones.

En primer lugar, demuestra que ninguna jurisdicción posee TTAA para alentar la generación el consumo de las EERR a través del desaliento de las energías que no son de origen renovable. En segundo lugar, vemos que la amplia mayoría de las jurisdicciones de nuestro país (24) dispone BFA para promover la generación y el uso de las EERR en su sistema normativo nacional, provincial o ciudadano, según corresponda. Sólo la Provincia de Santiago del Estero omite llevar adelante este tipo de regulación. En tercer lugar, corroboramos que ninguna de las jurisdicciones que establece BFA para promover la generación y el uso de las EERR respeta, en todo momento, el principio de legalidad tributaria reconocido en la CN, la Constitución de la CABA y en la mayoría de las CCPP. En cuarto lugar, advertimos que los BFA regulados son de lo más variado y que alcanzan a los impuestos sobre la renta (IR)[1], el patrimonio (IP)[2] y el consumo (IC)[3] de cada una de las jurisdicciones, ya sea anulando, aminorando como aplazando el pago de la obligación tributaria, e incluso asegurando su estabilidad fiscal por un período de tiempo. No obstante, es evidente que el beneficio más utilizado es el de la anulación del pago de la obligación tributaria, en especial de aquellos impuestos que pesan sobre la renta y el consumo.

A los fines de mejorar la coherencia de los ordenamientos jurídicos provinciales y de la CABA con el nacional a la hora de promover la protección del medio ambiente y las EERR, proponemos que todas las jurisdicciones, empezando por la Nación, comiencen a regular TTAA para desalen-

---

1 Principalmente se refiere al Impuesto a las Ganancias en el Estado Nacional e Impuesto sobre los Ingresos Brutos en las provincias y la CABA.

2 Principalmente se refiere al Impuesto a los Bienes Personales y Ganancia Mínima Presunta en el Estado Nacional e Impuesto inmobiliario y automotor en las provincias y la CABA.

3 Principalmente se refiere al Impuesto al Valor Agregado (IVA) en el Estado Nacional e Impuesto de Sellos en las provincias y la CABA.

tar la generación y el consumo de energías no renovables, sin dejar de lado, bajo ninguna circunstancia, el principio de legalidad tributaria. Asimismo, entendemos que toda la legislación que establece BFA debería reglamentarse a la mayor brevedad posible para permitir su genuina aplicación.

CUADRO Nº 3
Regulación de tributos ambientales (TTAA) y beneficios fiscales ambientales (BFA) sobre las EERR en la normativa nacional, provincial y de la CABA

Jurisdicción	TT AA	BFA												
		Anular			Aminorar			Aplazar			Estabilidad fiscal			Siempre se respeta legalidad
		IR	IP	IC	IR	IP	IC	IR	IP	IC	IR	IP	IC	
Estado Nacional		✓		✓	✓		✓			✓	✓	✓		
Ciudad Autónoma de Buenos Aires		✓	✓	✓		✓								
Buenos Aires		✓	✓	✓			✓				✓			
Catamarca		✓	✓	✓										
Chaco		✓	✓	✓	✓		✓							
Chubut		✓		✓	✓		✓				✓		✓	
Córdoba		✓		✓	✓	✓					✓			
Corrientes			✓			✓					✓	✓	✓	
Entre Ríos		✓			✓						✓			
Formosa		✓	✓	✓										
Jujuy		✓		✓	✓			✓	✓		✓		✓	
La Pampa		✓	✓	✓										
La Rioja		✓	✓	✓										
Mendoza		✓	✓	✓	✓						✓	✓	✓	
Misiones														
Neuquén		✓	✓	✓							✓	✓	✓	
Río Negro		✓		✓							✓	✓	✓	
Salta		✓	✓	✓										
San Juan		✓	✓	✓										

San Luis		✓	✓	✓	✓									
Santa Cruz		✓	✓	✓							✓	✓	✓	
Santa Fe		✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓				
Santiago del Estero														
Tierra del Fuego		✓		✓										
Tucumán		✓		✓							✓	✓	✓	

Si consideramos la adhesión de la normativa provincial y de la CABA a las principales leyes nacionales vinculadas a las EERR, el Cuadro Nº 4 nos deja tres conclusiones.

En primer lugar, demuestra que prácticamente todas las jurisdicciones (22) han adherido a, al menos, una de las principales leyes nacionales relacionadas a las EERR, siendo las provincias de Santa Fe y Santiago del Estero las únicas que no se adhirieron a ninguna de estas normas nacionales. En segundo lugar, vemos que las leyes 26190 de 2006 y 27191 de 2015, sobre el uso de fuentes renovables de energía destinada a la producción de energía eléctrica, son las normas nacionales que más adhesiones han recibido (19); seguidas por la Ley 27424 de 2017 (10), sobre la generación distribuida de energía eléctrica derivada de fuentes renovables; luego por la Ley 26093 de 2006 (6), sobre biomasa y finalmente la Ley 25019 de 1998 (4), sobre energía eólica y solar. En tercer lugar, corroboramos que la gran mayoría de las adhesiones a las leyes nacionales se realizó sin ningún tipo de reserva. La Ley 25019 cuenta con 4 adhesiones plenas, la Ley 26093 con 5 plenas y 1 con reservas, las Leyes 26190 y 27191 con 18 plenas y 1 con reserva y en la Ley 27424 son 9 y 1.

Para mejorar la coherencia de los ordenamientos jurídicos provinciales y de la CABA con el nacional a la hora de promover la generación y el uso de las EERR, entendemos que todas las jurisdicciones deberían adherir a los regímenes nacionales, en especial el régimen amplio consagrado por las leyes 26190 y 27191. Ello permitirá consolidar y asegurar una base común sobre la regulación de las EERR que luego puede ser ajustada a las necesidades locales de cada jurisdicción.

CUADRO Nº 4
Adhesión de la normativa provincial y de la CABA a las principales leyes nacionales vinculadas a las EERR

Jurisdicción	Ley 25019 de 1998 (Energía solar y eólica)		Ley 26093 de 2006 (Biocombustibles)		Ley 26190 de 2006 (Energías renovables)		Ley 27191 de 2015 (Energías renovables)		Ley 27424 de 2017 (Generación distribuida)	
	Tipo de adhesión		Tipo de adhesión		Tipo de adhesión		Tipo de adhesión		Tipo de adhesión	
	Plena	Con reservas	Plena	Con reservas	Plena	Con reservas	Plena	Con reservas	Plena	Con reservas
CABA					✓		✓		✓	
Buenos Aires			✓		✓		✓			
Catamarca	✓				✓		✓		✓	
Chaco					✓		✓			
Chubut					✓		✓		✓	
Córdoba					✓		✓		✓	
Corrientes							✓		✓	
Entre Ríos					✓		✓			
Formosa	✓				✓		✓			
Jujuy	✓				✓					
La Pampa							✓			
La Rioja			✓			✓		✓		✓
Mendoza					✓				✓	
Misiones			✓		✓		✓			

Neuquén					✓			✓		
Río Negro					✓		✓		✓	
Salta			✓				✓			
San Juan					✓		✓			
San Luis					✓					
Santa Cruz				✓	✓		✓			
Santa Fe										
Santiago del Estero										
Tierra del Fuego					✓		✓		✓	
Tucumán	✓		✓		✓		✓		✓	

Si consideramos los BFA en los tributos nacionales según el tipo de energía renovable, el Cuadro Nº 5 nos deja tres conclusiones.

En primer lugar, demuestra que los BFA regulados por la normativa nacional involucran un amplio espectro de energías renovables (energía eólica, energía solar, bio-combustibles, biomasa y generación distribuida de energía eléctrica generada de origen renovable) y se aplican esencialmente sobre los impuestos, y en menor medida sobre las tasas y contribuciones especiales. En segundo lugar, vemos que los BFA recaen principalmente sobre el IVA (7) y el Impuesto a las Ganancias (7), aunque también se aplican sobre los derechos aduaneros (4) y el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta (1), este último hoy sin vigencia. En tercer lugar, corroboramos que los BFA se han ido incrementando con el paso del tiempo.

CUADRO Nº 5
BFA en los tributos nacionales según el tipo de energía

Tipo de energía renovable		Impuestos nacionales					Tasas	Contr. Esp.	Otros BFA y medidas financieras	Estado (vig./der.)
		DDAA	IVA	GG	GMP	Otros				
Energía solar y eólica			✓						Estabilidad fiscal	Derogado
Bio-combustibles			✓	✓		✓	✓			Vigente
Energía eléctrica de origen renovable	1ra Etapa	✓	✓	✓						Vigente
	2da Etapa	✓	✓	✓					Crédito fiscal - Prohibición de gravar acceso y utilización de las EERR	Vigente
Biomasa		✓		✓						Vigente
Generación Distribuida (según el fondo financiero)	UG		✓	✓						Vigente
	FODIS	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	Exención general total	Vigente
	FANSIGED		✓	✓					Crédito fiscal	Vigente

Si consideramos los BFA provinciales y de la CABA sobre la generación de energía eléctrica de origen renovable, el Cuadro Nº 6 nos deja tres conclusiones.

En primer lugar, demuestra que una buena parte de las provincias (17) recepta en su ordenamiento jurídico algún BFA para fomentar la generación de energía eléctrica de origen renovable. La CABA y las provincias de Córdoba, La Rioja, Misiones, Salta y Santiago del Estero omiten regularlos. En segundo lugar, vemos que los BFA regulados por la normativa provincial se refieren únicamente a los impuestos, dejando de lado, salvo algunas excepciones (Chaco, Formosa y Neuquén), a las tasas y contribuciones especiales. El origen normativo de la iniciativa que recepta el beneficio en algunos casos es provincial (7) y en otros nacional (7), mediante la adhesión al régimen de la Nación, y en otras es mixto (3). En tercer lugar, advertimos que los BFA que se aplican sobre impuestos provinciales recaen esencialmente sobre el Impuesto sobre los Ingresos Brutos (16), el Impuesto de Sellos (14) y el Impuesto Inmobiliario (11). Asimismo, algunas provincias (7) optan por consagran la ventaja de la estabilidad fiscal para todo tipo de gravamen. Sólo 3 provincias receptan beneficios sobre el Impuesto Automotor.

Con el objeto de mejorar la coherencia de los ordenamientos jurídicos provinciales y de la CABA con el nacional a la hora de promover la generación y el uso de energía eléctrica de origen renovable a través del Derecho tributario, entendemos que todas las jurisdicciones deberían regular BFA para premiar tributariamente a quienes generen o usen ese tipo de energía.

CUADRO Nº 6
BFA provinciales y de la CABA sobre la generación de energía eléctrica de origen renovable

Jurisdicción	Impuestos provinciales					Tasas	Cont. Esp.	Otros BFA y medidas financieras	Origen de la Iniciativa que lo recepta	
	IIBB	Sellos	Inmob.	Auto	Otros				Pcial	Adh.
CABA										
Buenos Aires	✓	✓	✓					Estabilidad fiscal		✓
Catamarca	✓	✓								✓
Chaco	✓	✓	✓		✓	✓			✓	✓
Chubut	✓	✓							✓	✓
Córdoba										
Corrientes			✓					Estabilidad fiscal	✓	
Entre Ríos	✓							Estabilidad fiscal		✓
Formosa	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	Exención general		✓
Jujuy										
La Pampa	✓	✓	✓	✓						✓
La Rioja										
Mendoza	✓	✓						Estabilidad fiscal Crédito fiscal		✓
Misiones										
Neuquén	✓	✓	✓		✓	✓	✓	Estabilidad fiscal Exención general	✓	✓

Río Negro	✓	✓						Estabilidad fiscal	✓	
Salta										
San Juan	✓	✓	✓						✓	
San Luis	✓	✓	✓	✓					✓	
Santa Cruz	✓		✓					Exención general	✓	
Santa Fe	✓	✓	✓	✓					✓	
Santiago del Estero										
Tierra del Fuego								Exención general	✓	
Tucumán	✓	✓			✓			Estabilidad fiscal		✓

Si consideramos los BFA provinciales y de la CABA sobre la generación distribuida de energía eléctrica de origen renovable, el Cuadro Nº 7 nos deja tres conclusiones.

En primer lugar, demuestra que sólo 10 jurisdicciones receptan en su ordenamiento jurídico algún BFA para fomentar la generación distribuida de energía eléctrica de origen renovable. En segundo lugar, vemos que, al igual que en el Cuadro N 6, la mayoría de los BFA regulados por dichas jurisdicciones recaen esencialmente sobre los impuestos, dejando de lado a las tasas y contribuciones especiales. Sólo Catamarca y Chubut incluyen beneficios dentro de las tasas. El origen normativo de la iniciativa que recepta el beneficio en algunos casos es provincial (4) y en otros nacional (5), mediante la adhesión al régimen de la Nación, y sólo una es de carácter mixto. En tercer lugar, advertimos que los BFA que se aplican sobre impuestos provinciales se refieren principalmente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos (8) y el Impuesto de Sellos (8). Asimismo, una provincia recepta una ventaja en el Impuesto Automotor y otra consagra la estabilidad fiscal para todo tipo de gravamen.

Si comparamos este cuadro con el anterior, observamos una notoria y preocupante diferencia en el grado de recepción normativa que existe entre el régimen general de energía eléctrica basada en fuentes renovables (17 jurisdicciones) y la generación de energía eléctrica basada en tales fuentes (10 jurisdicciones). No olvidemos que se trata de los dos grupos de normativas nacionales más recientes e importantes en materia de energía renovable y que la Ley 27424 de 2017 vino justamente a complementar el régimen de las leyes 26190 de 2006 y 27191 de 2015.

Es por ello que, a los fines de mejorar la coherencia de los ordenamientos jurídicos provinciales y de la CABA con el nacional a la hora de promover la generación distribuida de energía eléctrica de origen renovable a través del Derecho tributario, entendemos que todas las jurisdicciones deberían regular a nivel local, ya sea mediante adhesión a la normativa nacional o mediante leyes provinciales, la generación distribuida de energía eléctrica de origen renovable y consagrar dentro de su ordenamiento jurídico BFA para fomentar dicha generación.

CUADRO Nº 7
BFA provinciales y de la CABA sobre la generación distribuida de energía eléctrica de origen renovable

Jurisdicción	Impuestos provinciales					Tasas	Cont. Esp.	Otros BFA y medidas financieras	Origen de la Iniciativa que lo recepta	
	IIBB	Sellos	Inmob.	Auto	Otros				Pcial	Adh.
CABA	✓	✓			✓					✓
Buenos Aires										
Catamarca	✓	✓			✓	✓				✓
Chaco	✓	✓							✓	
Chubut	✓	✓			✓	✓				✓
Córdoba	✓	✓	✓						✓	
Corrientes	✓	✓						Crédito fiscal	✓	✓
Entre Ríos										
Formosa										
Jujuy	✓	✓						Exención general sobre los pagos y compensaciones a Usuarios-generadores Estabilidad fiscal		✓

La Pampa										
La Rioja										
Mendoza										
Misiones										
Neuquén								Crédito fiscal	✓	
Río Negro	✓	✓								✓
Salta										
San Juan										
San Luis										
Santa Cruz										
Santa Fe										
Santiago del Estero										
Tierra del Fuego	✓	✓								✓
Tucumán										

Si consideramos los BFA provinciales y de la CABA sobre otros tipos de energía de origen renovable, el Cuadro Nº 8 nos deja tres conclusiones.

En primer lugar, demuestra que la mayoría de las jurisdicciones (16), entre ellas la CABA, receptan en su ordenamiento jurídico BFA para fomentar otros tipos de energía de origen renovable. Las provincias de Formosa, La Pampa, Misiones, Neuquén, Río Negro, Santiago del Estero y Tierra del Fuego omiten regular este tipo de ventajas. En segundo lugar, vemos que los BFA regulados por dichas jurisdicciones se refieren básicamente a los impuestos, dejando de lado a las tasas y contribuciones especiales, siendo Salta la única provincia que incluye beneficios dentro de las tasas. La amplia mayoría de jurisdicciones recepta estos beneficios a través de leyes provinciales específicas, ya que únicamente las provincias de Buenos Aires y Catamarca adhieren al régimen nacional. En tercer lugar, advertimos que los BFA que se aplican sobre impuestos provinciales recaen esencialmente sobre el Impuesto sobre los Ingresos Brutos (8) y el Impuesto de Sellos (8). Asimismo, una provincia recepta una ventaja en el Impuesto Automotor y otra garantiza la estabilidad fiscal para todo tipo de gravamen.

Para mejorar la coherencia de los ordenamientos jurídicos provinciales y de la CABA con el nacional a la hora de promover la generación y el uso de otros tipos de energía de origen renovable a través del Derecho tributario, entendemos que todas las jurisdicciones deberían regular BFA para premiar tributariamente a quienes generen o usen ese tipo de energía.

CUADRO Nº 8
BFA provinciales y de la CABA sobre otros tipos de energía de origen renovable

Jurisdicción	Impuestos provinciales					Tasas	Cont. Esp.	Otros BFA y medidas financieras	Origen de la Iniciativa que lo recepta	
	IIBB	Sellos	Inmob.	Auto	Otros				Pcial	Adh.
CABA				✓					✓	
Buenos Aires	✓	✓	✓					Estabilidad fiscal		✓
Catamarca	✓	✓								✓
Chaco	✓	✓							✓	
Chubut	✓	✓							✓	
Córdoba	✓		✓					Estabilidad fiscal	✓	
Corrientes								Estabilidad fiscal	✓	
Entre Ríos	✓							Estabilidad fiscal	✓	
Formosa										
Jujuy	✓	✓	✓					Estabilidad fiscal	✓	
La Pampa										
La Rioja	✓	✓	✓						✓	
Mendoza	✓	✓	✓					Estabilidad fiscal	✓	
Misiones										
Neuquén										
Río Negro										
Salta	✓	✓	✓		✓	✓			✓	

San Juan										
San Luis				✓					✓	
Santa Cruz	✓		✓					Estabilidad fiscal	✓	
Santa Fe	✓	✓	✓	✓					✓	
Santiago del Estero										
Tierra del Fuego										
Tucumán	✓	✓						Estabilidad fiscal	✓	

Los ocho cuadros analizados nos muestran el disímil grado de compromiso normativo con el medio ambiente y las EERR de cada una de las jurisdicciones analizadas. La CABA, Neuquén y San Luis son las jurisdicciones que presentan una mayor recepción constitucional del medio ambiente en general y las EERR en particular, mientras que las provincias de Entre Ríos, Misiones y Mendoza son las jurisdicciones más rezagadas en este aspecto. La gran mayoría de jurisdicciones regula las EERR en su propio ordenamiento jurídico, siendo la Provincia de Santiago del Estero la única jurisdicción que no lo ha hecho. La Provincia de Santa Fe es la jurisdicción que más BFA dispone para fomentar la generación y el uso de las EERR y la Provincia de Santiago del Estero más rezagada en este ámbito. La CABA y las provincias de Buenos Aires, Córdoba, Catamarca, Chubut, La Rioja, Río Negro, Tierra del Fuego y Tucumán han adherido a las tres principales leyes nacionales sobre las EERR, siendo las provincias de Santa Fe y Santiago del Estero las únicas que no adhirieron a ninguna de ellas. La Provincia de Formosa es la jurisdicción que mayor cantidad de BFA ha regulado para promover la generación eléctrica de origen renovable, mientras que la CABA y las provincias de Córdoba, Jujuy, La Rioja, Salta y Santiago del Estero son las jurisdicciones más rezagadas en este aspecto. Las provincias de Catamarca y Chubut son las jurisdicciones que mayor cantidad de BFA ha estipulado para alentar la generación distribuida de energía eléctrica de origen renovable, mientras que la gran mayoría de provincias se han quedado atrás en este punto. Finalmente, la Provincia de Salta es la jurisdicción que mayor BFA han provisto para fomentar las EERR de otro tipo, como la biomasa o biocombustible, mientras que las provincias de Corrientes, Formosa, La Pampa, Misiones, Neuquén, Río Negro, San Juan, Santiago del Estero y Tierra del Fuego son las más atrasadas en este aspecto.

En definitiva, los capítulos de esta obra nos permiten afirmar que, si bien la mayoría de los ordenamientos jurídicos provinciales y de la CABA presenta cierta coherencia e interacción con la normativa nacional para promover la generación y el uso de las EERR a través del Derecho tributario, aún existe un largo camino por recorrer, tanto cuantitativa como cualitativamente. En el primer caso, porque aún se advierten jurisdicciones que no están acompañando el proceso normativo nacional para regular las EERR o por lo menos de algunas de ellas. Esto incluye no sólo a la legislación, sino también a la normativa constitucional. En el segundo caso, porque muchas de las legislaciones provinciales que consagran BFA no han sido reglamentadas, lo cual les resta operatividad, o atribuyen al Poder Ejecutivo provincial la posibilidad de regular BFA, lo cual quita adecuación

al principio constitucional de legalidad tributaria. Finalmente, y luego de haber afianzado la implantación de BFA, también destacamos la necesidad de comenzar a regular auténticos TTAA nacionales, provinciales y en la CABA para desalentar la generación y el uso de energías no renovables.

Segunda Parte

DERECHO COMPARADO

TAX EXPENDITURES FOR RENEWABLE ENERGY IN TURKEY[1]

TRIBUTACIÓN AMBIENTAL Y ENERGÍAS RENOVABLES EN TURQUÍA

Leyla Ates[2] & Sevil Acar[3]

Abstract: Although Turkey's first energy tax incentives were enacted in 1927 for fossil fuels, the Parliament did not pass any tax incentives for renewable energy until 2006. Yet, there is no official statistical record of the actual amount that Turkey spends on energy tax incentives, either for fossil fuels or renewables. As a result, informed evaluation of these incentives with a view to their adjustment, renewal or repeal is highly challenging. In this chapter, we intend to explore how and to what extent the renewable energy sector in Turkey is supported by tax incentives from the state budget. To do so, we identify and discuss a range of tax expenditure items for energy in the Turkish Tax Expenditure Reports of 2016, 2017 and 2018, and also in the investment incentive documents provided to the sector by the Ministry of Economics. The Tax Expenditure Reports of 2016, 2017 and 2018 contain the realized tax expenditures for 2015, 2016

---

1 We would like to thank the participants of the 112th Annual Conference on Taxation, Tampa, Florida for their valuable feedback. Special acknowledgement goes to Simay Kizilkaya for her research assistance.

2 Professor of Tax Law at the Altinbas University. Her research interests are in the areas of international tax law, income taxation and tax policy. Prior to her current position she has held academic posts at universities in Germany, Turkey and Northern Cyprus. She is a member of IFA and the European Association of Tax Law Professors.

3 Associate Profesor, joined the School of Applied Disciplines at BoğaziçiUniversity in September 2018. Her research focuses on environmental and resource economics. She acted as a lead author for the IPBES Regional Assessment for Europe and Central Asia, and a Contributing Author to the IPCC Special Report on the Ocean andCryosphere in a Changing Climate (SROCC). Her articles appeared in Structural Change and Economic Dynamics, Ecological Economics, Ecological Indicators, Energy Policy, and the Journal of Environment & Development.

and 2017 respectively, and as such, form the basis for our calculations and future projections. Next, we outline the assumptions underpinning our calculation of tax expenditures per item for the renewable energy sector. Finally, we provide an annual summary of these expenditures to arrive at the total amount for the sector. The ultimate aim of this chapter is to inform the legislative process in the area of tax incentives for renewable energy in Turkey.

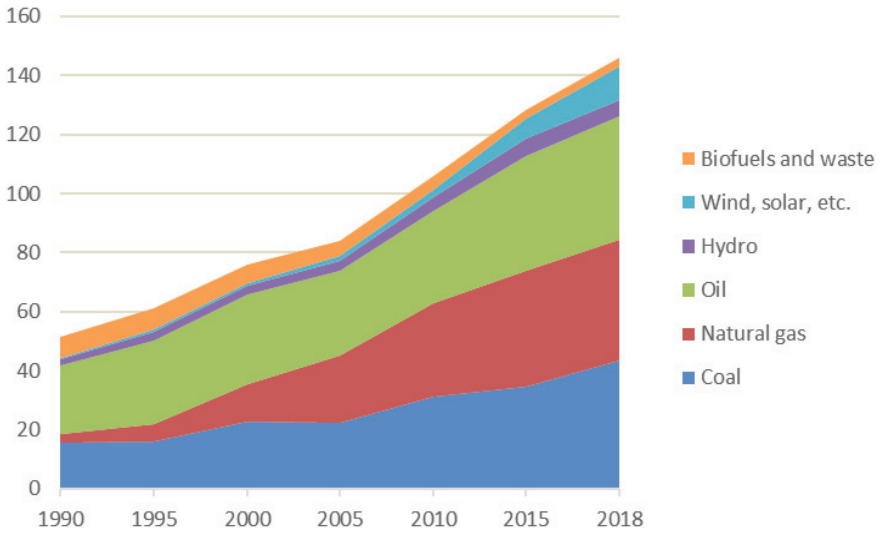
Resumen: *Si bien los primeros beneficios fiscales de Turquía fueron dictados en 1927 para los combustibles fósiles, el Parlamento no implementó beneficios fiscales para las energías renovables hasta 2006. Todavía no existen registros de estadísticas oficiales sobre la suma actual que Turquía gasta en beneficios fiscales energéticos, ya sea sobre los combustibles fósiles como las energías renovables. Como resultado, la evaluación sobre el ajuste, la renovación o el rechazo de estos incentivos constituye un gran desafío. En este capítulo, intentaremos explorar cómo y en qué medida el sector de las energías renovables en Turquía es alentado por beneficios fiscales desde el presupuesto estatal. Para ello, identificaremos y discutiremos los apartados sobre los beneficios fiscales consignados en los Informes sobre Beneficios Fiscales de Turquía de 2016, 2017 y 2018 y los documentos de incentivos a la inversión para el sector energético del Ministerio de Economía. Los Informes sobre Beneficios Fiscales de 2016, 2017 y 2018 contienen los beneficios fiscales otorgados para 2015, 2016 y 2017 respectivamente y, como tal, forman la base de nuestros cálculos y proyecciones futuras. A continuación, describiremos los supuestos que sustentan nuestro cálculo de los gastos tributarios para el sector de las energías renovables. Finalmente, proporcionamos un resumen anual de estos gastos para llegar al monto total del sector. El objetivo final de este capítulo es informar el proceso legislativo en el área de los beneficios fiscales para las energías renovables en Turquía.*

1. Introduction

Turkey is largely dependent on energy imports and faces significant challenges to maintaining its energy security. The total primary energy supply of the country amounted to 146 Mtoe in 2018, with most of this coming from fossil fuels and only 13 percent from renewable energy sources, including hydropower, solar, wind, geothermal, biofuels and waste (Figure 1). Natural gas and oil and oil products were the main sources of fossil fuels, followed by coal and coal products. The country has no significant fossil fuel resources of its own, and thus imports the majority of its energy. In 2017, for instance, Turkey imported the majority of its energy, account-

ing for more than 80 percent of the total energy supplied in the same year[4]. Domestic production of hard coal and lignite contributed only 11 percent of the total primary energy supply of coal in 2017. Almost all of Turkey's natural gas was imported as well, with Russia and Iran being the largest suppliers of oil and natural gas.

Figure 1. Total primary energy supply by source, Turkey 1990-2018 (Mtoe)



Source: IEA World Energy Balances 2019[5]

Figure 2 shows the annual development of Turkey's electricity generation by primary energy resource in the post-2000 period. Accordingly, the dominance of fossil fuels (coal, natural gas, oil) continues throughout the period under investigation. As of 2018, Turkey generates around 37 percent of its electricity from coal (21% from imported coal, 16% from domestically produced coal) and around 30 percent from natural gas. In total, the

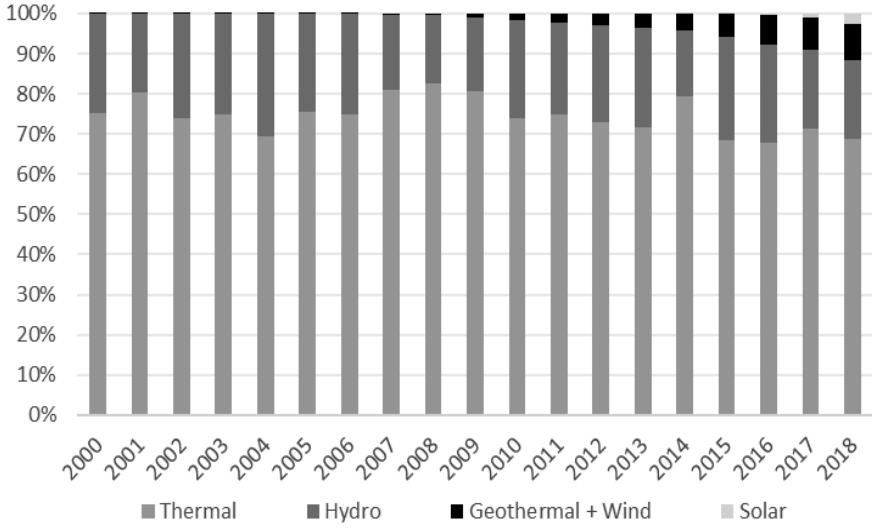
4 International Energy Agency (IEA), *IEA Energy Atlas, Turkey 2017*, 2019a). URL: http://energyatlas.iea.org/#!/tellmap/1378539487

5 IEA, *World Energy Balances 2019*, 2019b). URL: https://webstore.iea.org/world-energy-balances-2019

proportion of electricity generated from fossil fuel-powered thermal plants in 2018 was 69 percent of the total 304,802 GWh generated (see Figure 2 and TEIAS[6]). The majority of coal-fired thermal plants use coal imported from the United States, Ukraine, Canada, Australia, Russia, or Colombia.

The contribution of renewables such as geothermal and wind to the generation of electricity in Turkey becomes evident from 2010 onwards, with solar power only contributing to the system since 2014.

Figure 2. Turkey's electricity generation by primary energy resources (2000-2018)



Source: TEIAS, *Electricity Generation – Transmission Statistics of Turkey*, 2019

Turkey has potentially vast sources of renewable energy. However, with the exception of small wind and hydro-power plants constructed over recent years, this potential remains relatively untapped. Significant barriers impede the increased utilization of renewable energy -particularly wind and solar power- in Turkey. These barriers include energy policies such as high subsidies and capacity mechanisms for coal-fired power plants, lack

6 TEIAS, *Electricity Generation – Transmission Statistics of Turkey*, 2019. URL: https://www.teias.gov.tr/en

of coherence between environmental planning and energy policies, and non-transparent legal, regulatory and institutional frameworks, which lead to uncertainties in the power sector and to a bias in favor of fossil fuels.

The issue of transparency in tax incentives adds to these uncertainties, as the actual amount that Turkey spends on energy tax incentives, for renewable or non-renewable sources, is not recorded in official documentation. This lack of transparency presents a major challenge to any informed evaluation of these incentives. Nevertheless, in this chapter, we explore the framework of tax incentives available for the renewable energy sector in Turkey. Part A of the chapter reviews the legal background for renewable tax incentives and their transparency in the national context. Part B identifies and discusses a range of tax expenditure items for energy in the Turkish Tax Expenditure Reports of 2016, 2017 and 2018. Then, it outlines the assumptions underpinning the calculation of tax expenditures per item for the renewable energy sector. Finally, Part C summarizes and discusses the findings.

1.1. An Overview of the Legal Ground for Renewable Tax Incentives and Their Transparency

The main objectives and principles of Turkish environmental policy are set out in Environmental Law No. 2872, dated 1983.[7] In 2006, Law No: 5491[8] introduced extensive amendments to the Environmental Law in order to encourage environmental sustainability. This paradigm shift occurred as a result of both energy security concerns and attempts to harmonize with European Union laws and principles in order to attain the target of European Union membership that Turkey vigorously pursued in accordance with government policy at that time[9]. To this end, similar to the EU legislation, the new Article 3 (h) acknowledges the use of incentives for renewable energy resources and clean technologies to encourage the protection of the environment and the prevention and elimination of environmental pollution. While the Environmental Law does not prescribe the pursuit of tax incentives for the development of renewable energy, by

---

7 Official Gazette: 11.08.1983, 18132.

8 Official Gazette: 13.05.2006, 26167.

9 Atiyas, I.; Cetin, T. & Gulen, G., *Reforming Turkish Energy Markets: Political Economy*, Springer, New York, 2012, p. 4.

their inclusion (together with the use of fiscal tools such as taxes, duties, and charges), it noticeably encourages the use of tax measures to support such development[10].

Meanwhile, the Turkish government has also continued to provide tax incentives for the development and utilization of fossil fuel resources, originally initiated with the Law for the Encouragement of Industry (*Tesvik-i Sanayi Kanunu*) in 1927[11].

Turkey mainly subsidizes investments via an *Investment Incentive System* that has been in effect since June 2012.[12] The program is made up of four schemes: the General Investment Incentive Scheme, Regional Investment Incentive Scheme (Regions 1 to 6, with Region 6 attracting the highest levels of support), Large-Scale Investment Incentive Scheme, and Strategic Investment Incentive Scheme. Table 1 below provides an overview of the terms and conditions that are offered by this system.

Table 1. Investment Incentive System introduced in 2012

Support Tools	General Investment Incentives Scheme	Regional Investment Incentives Scheme	Large Scale Investment Incentives Scheme	Strategic Investment Incentives Scheme
VAT Exemption	+	+	+	+
Customs Duty Exemption	+	+	+	+
Tax Reduction		+	+	+
Social Security Premium Support (Employer's Share)		+	+	+
Income Tax Withholding Allowance *	+	+	+	+
Social Security Premium Support (Employee's Share) *		+	+	+
Interest Rate Support **		+		+
Land Allocation		+	+	+
VAT Refund***				+

Source: http://consultist.eu/a-guide-to-turkeys-investment-incentive-system/

---

10 Ghiollarnáth, C. N., *Renewable Energy Tax Incentives and WTO Law: Irreconcilably Incompatible? An Examination of the WTO-Consistency of Direct Corporate Tax Incentives for the Development of Renewable Energy*, Wolf Legal Publishers, Nijmegen, 2011, p. 53.

11 Shaw, S. J. & Shaw, E. K., *History of the Ottoman Empire and Modern Turkey, Vol. II: Reform, Revolution, and Republic: The Rise of Modern Turkey, 1808–1975*, Cambridge University Press, Cambridge, 1977, p. 390.

12 Official Gazette: 19.06.2012, 28328. For the updated version, see, https://tuys.sanayi.gov.tr/Handlers/MevzuatHandler.ashx?mevzuatId=11346340-3e2b-43d3-8267-b6b36bf37925.

Notes: *Provided that the investment is made in Region 6. ** Provided that the investment is made in Regions 3,4,5, or 6 within the Regional Investment Incentive Scheme. ***For Strategic Investments with a minimum fixed investment of 500 million Turkish Liras (TL).

Coal exploration and production, and investments in coal-fired power plants are subsidized by Region 5 instruments within the scope of the Regional Investment Incentive Scheme as "priority investments." In general, this scheme offers subsidies in the form of value added tax (VAT) exemption, customs duty exemptions, tax reduction, the employer's share of social security premium support, and land allocation. More subsidies are provided for these investments made in Region 6, for the employee's share of social security premium support, income tax withholding support, and interest support.

Both fossil fuels and renewable energy investments are eligible for large scale and strategic incentives[13]. However, in contrast to the opportunities available to investors in coal, renewable energy investments are mainly subsidized within the scope of the General Investment Incentive Scheme, which provides only VAT exemption, customs duty exemption on imported equipment, and, for investments made in Region 6, income tax withholding support. In addition, Region 5 instruments can support investments only in turbines and generators used in renewable energy generation and in the production of blades used in wind energy generation regardless of the region of investment, as "priority investments".

Alongside the Investment Incentive System, investment in electricity generation is supported by further tax incentives which aim to stimulate build-operate or build-operate-transfer projects as models of public-private partnerships, tax incentives for energy research and development (R&D) investment and tax incentives for energy production.

Turkey has regularly published tax expenditure reports since 2016. This reporting requirement finds its legal basis in Articles 7 and 15 of public finance legislation No. 5018, on Public Finance Management and Control Law[14]. Nonetheless, the tax incentive ratio for renewables versus fossil fuels is unknown in Turkey, unlike, for example, in the

---

13 OECD, *Cevresel Performans Incelemeleri Turkiye,* Paris, 2019.

14 Ates, L., "Transparency as a Key Prerequisite for the Success of Energy Subsidy Reform: A Case Study of Tax Subsidies in Turkey", in *Aspectos Constitucionales Controvertidos De La Tributación Ambiental* (Ed.: Rodolfo Salassa Boix), Ciencia Derecho y Sociedad (UNC), Córdoba, 2017.

United States, where, according to the most recent tax expenditure report, the US government allocated 65.2% of total tax-related support for energy to renewables[15].

Thus, Turkish tax expenditure reports do not currently enable policymakers to gain insight into the development of policy choices across different types of energy resources[16]. Clearly, enhanced transparency in this area would shed light on the relative weight accorded to the fossil fuel sector in fiscal policy, thereby helping to transform the country's policies towards more environmentally sustainable goals[17]. In this regard, this chapter benefits from an earlier study that created a framework for an alternative calculation of energy tax expenditures in Turkey[18] and advances it by outlining the assumptions underpinning the calculation of tax expenditures per item for the renewable energy sector, as described in the next section.

1.2. Calculation of Renewable Energy Tax Incentives

In this section, we examine how and to what extent the renewable energy sector is supported by tax incentives from the state budget. In other words, we attempt to construct an inventory by delineating various items of tax expenditure on renewable energy in the Turkish Tax Expenditure Reports of 2016, 2017, and 2018. Below, we first take the Tax Expenditure Reports for 2016, 2017 and 2018, which provide the realized tax expenditure amounts for 2015, 2016, and 2017 respectively, as a basis for our calculations and future projections. Next, we define the various assumptions underlying our calculations of the tax expenditures for renewable energy for each item. Finally, we add the sums for each year to arrive at the total tax expenditure on renewable energy. Table A1 in the Appendix summarizes all the findings.

---

15 Congressional Research Service, *The Value of Energy Tax Incentives for Different Types of Energy Resources*, 2019. URL: https://fas.org/sgp/crs/misc/R44852.pdf

16 Ates, L. & Acar, S., "Increasing Fiscal Transparency in Energy Policies", in *Environmental Fiscal Challenges for Cities and Transport* (Eds.: Marta Villar Ezcurra et al.), Edward Elgar Publishing, Northampton, 2019.

17 Hymel, M. L., "Environmental Tax Policy in the United States: A 'Bit' of History". *Arizona Journal of Environmental Law & Policy*, Vol. 3, 2013, p. 161.

18 Ates & Acar, *op. cit.*

2. Tax Incentives for Investments with Incentive Certificates

This section mainly encompasses the tax expenditures that are provided through the Investment Incentive System explained in Part A. Our analysis does not address tax expenditures arising from 100% exemptions from Customs Duty for renewable energy investments. Furthermore, we use shares of fixed investments in different electricity generating technologies as a proxy for profits to allocate tax expenditure for all items, as set out below[19].

2.1. Corporate Income Tax (CIT) Law Article 32/A: corporate income tax rate reduction

Tax expenditure arising from the CIT rate reduction for the year 2015 was 2,174,681 thousand TL. We multiply it by 0.36, which is the 2015 share of total fixed investment in energy according to the New Investment Incentive System. Similarly, the amounts for 2016 and 2017 were 2,344,934 thousand TL and 5,288,500 thousand TL respectively. They are multiplied by 0.34 and 0.57 respectively to arrive at the share of fixed investment in energy for 2016 and 2017. Accordingly, energy tax expenditure stemming from the CIT rate reduction corresponds to 782,885 thousand TL, 797,278 thousand TL, and 3,014,445 thousand TL for the years 2015, 2016, and 2017 respectively.

The energy sector's share of total fixed investment within the Investment Incentive Scheme drops to 0.14 in 2018. As Turkey has been undergoing a severe economic downturn recently[20], we assume that this lower

---

[19] We use shares of fixed investments to allocate tax expenditure for all items such as CIT, PIT and VAT. We are aware of the fact that fixed investments are a weak proxy for profit (in the case of CIT expenditure) and royalty payments (in the case of VAT expenditure); however, we lack data for more suitable alternatives such as operating surplus or other firm-level data. Besides, it is documented in various reports (see, e.g., WWF-Turkey and BNEF (2014)) that levelized capital costs and levelized fixed operation and maintenance (O&M) costs are significant for both fossil fuel-based technologies and renewable energy (such as solar and wind electric generating) technologies. Hence, we consider fixed investment a convenient measure of the overall competiveness of different generating technologies.

[20] Turkey experienced a deep contraction in its Gross Domestic Product (GDP) in the second half of 2018. Economic growth slightly recovered in the first half of 2019, owing to tremendous fiscal and credit support. Yet, a real GDP growth rate of 0.2% is projected for the year 2019 (IMF, 2019).

proportion of energy investment will persist in the following years until 2021, and hence, we multiply the tax expenditure forecasts for 2018-2021 by 0.14 to arrive at the energy tax expenditure projections.

Next, we examine energy tax expenditure in more detail by disaggregating across energy resources (or equivalently, electricity generation technologies). First, by examining the certificates of investment incentives, [21] we categorize each investment in terms of the type of resource utilized in the power plant. Due to the lack of full transparency in this respect, this was the trickiest exercise throughout the analysis. Table A2 in the Appendix outlines the respective shares of various categories of electricity generation investments that were awarded with investment incentive certificates. Accordingly, in 2018 wind investments had the highest proportion (24%) of total energy investments, whereas in 2017, solar power investments took the lead, with 40% of the total share. In 2017, coal-powered plants followed solar power in terms of their share of energy fixed investments with incentive certificates. Surprisingly, although the energy sector in Turkey has been incentivized in order to break the country's dependence on imported fuels in recent years, in 2015 and 2016, imported-coal-fired power plants had considerably higher shares in total energy investments in this category (13% and 25% respectively). Wind energy investments had shares of 31% and 8%, whereas solar power received shares of 19% and 25% in 2015 and 2016 respectively. These ratios were applied to the tax expenditure amounts under this heading to arrive at the renewable energy tax expenditures (See Table A1). Accordingly, solar power investors benefitted from 148,748 thousand TL of tax expenditures, with 242,694 thousand TL of tax expenditures allocated to investors in wind power in 2015. New investments require a more stable and predictable investment climate, which has not recently been the case for Turkey. Hence, the corresponding amounts of tax expenditure have been highly volatile in recent years and are expected to remain so until 2021.

---

[21] The Ministry of Industry and Technology (previously the Ministry of Economy) publishes the list of investment incentive certificates granted and the details of support mechanisms for each certificate in the Turkish Official Gazette, available online at https://www.resmigazete.gov.tr/.

2.2. Personal Income Tax (PIT) Law Provisional Article 80: personal income withholding tax support

Again, the Investment Incentive System statistics are taken as a basis for our calculations for personal income withholding tax support. The amounts of total tax expenditure owing to personal income withholding tax support in 2015, 2016, and 2017 were 8,628 thousand TL, 17,108 thousand TL, and 24,124 thousand TL respectively. The same shares for energy fixed investments and their sub-categories apply as above. Hence, the figures of 3,106 thousand TL, 5,817 thousand TL, and 13,751 thousand TL reflect the energy tax expenditures for this item in each year. The projections taken from the Tax Expenditures Report (2018) are multiplied by 0.14 to find the 2018-2021 forecasts for the energy sector.

Accordingly, solar and wind investments benefitted from tax expenditures of around 590 thousand TL and 963 thousand TL respectively, in 2015. These numbers were much higher than those for coal (both domestic and imported) investments in the same year. However, investment in coal surpassed that in wind for 2016 and 2017.

2.3. VAT Law Article 13/d: VAT exemption for imported and/or locally provided investment machinery and equipment as well as selling and renting of intangible rights and software

The same methodology as above is applied to VAT exemption for investment machinery and equipment, with the same shares of energy investments with energy certificates also applicable. Accordingly, tax expenditure on solar and wind amounted to 122,590 thousand TL and 200,015 thousand TL in 2015. However, tax expenditure on wind dropped tremendously in 2016, and is expected to reach 2015 levels only in 2021 (see Table A1). Although solar investments benefited from tax expenditures of above 737,000 thousand TL in 2017, these numbers are expected to drop considerably between the years of 2018 and 2021 (see Table A1).

2.4. VAT Law Provisional Article 30: VAT refund for building and construction expenses

Similarly, the VAT refund for building and construction expenses for the investments falling within the scope of investment incentive certificates is calculated using the 2015, 2016, and 2017 shares of total fixed investments in energy. The numbers are as follows: 8,065 thousand TL * 0.36 =

2,903 thousand TL in 2015; 13,718 thousand TL * 0.34 = 4,664 thousand TL in 2016, and 28,150 thousand TL * 0.57 = 16,046 thousand TL in 2017. 0.14 is the assumed share of fixed investments in energy after 2018. The shares of different energy resources in energy investments are applied as above. Accordingly, tax expenditure on wind and solar power under this category reaches 1,605 thousand TL and 6,418 thousand TL in 2017. Tax expenditures under this item for solar investments are expected to decrease to 427 thousand TL in 2018 due to a significant decline in solar investment as a proportion of total energy investments with incentive certificates.

3. Tax Incentives for Electricity Production Investments within the Scope of Build-Operate or Build-Operate-Transfer Projects

3.1. VAT Law Provisional Article 29: VAT exemption for the supply of goods and services

VAT exemption for the supply of goods and services contributing to build-operate or build-operate-transfer projects was calculated according to the sectoral investment shares within the Public-Private Partnership (PPP) Projects reported by the Ministry of Development (2018). Accordingly, energy investments account for 9,166,253,529 USD out of 61,657,554,041 USD of PPP investment, which corresponds to a share of 0.15. This ratio was assumed as constant throughout the years 2015-2021 in the calculation of energy tax expenditures due to VAT exemption for the supply of goods and services.

Because this scheme predominantly includes hydropower projects, we assume that all energy tax expenditures within this category benefited the hydropower sector. While tax expenditures were only 48,864 thousand TL in 2015, they increased considerably to 250,814 thousand TL in 2017, and are anticipated to increase further between 2018 and 2021.

4. Tax Incentives for Energy R&D Investment

4.1. PIT Law Provisional Article 75: personal income withholding tax support

According to TurkStat[22], the energy sector (electricity, gas, steam, water supply, sewerage etc.) accounted for 257,000 jobs from total em-

---

22 TurkStat, *İktisadi faaliyet kollarına göre istihdam (NACE Rev 2) istatistikleri*, 2018a). URL: http://www.turkstat.gov.tr/

ployment figures of 26,621,000 in 2015; 257,000 of 27,205,000 in 2016; and 277,000 of 28,189,000 in 2017. These numbers were used to calculate the amount of energy tax expenditure due to personal income withholding tax support in 2015, 2016, and 2017. The projected expenditure figures for 2018-2021 were multiplied by 0.01 from 2018 onwards, as the energy sector share of total employment is assumed to be constant as indicated by the 2015-2017 figures.

Next, employment in the renewable and non-renewable (mainly coal and natural gas) sectors were extracted from the International Renewable Energy Agency data (IRENA 2019) for Turkey. This data was only available for 2018; we assume that the shares would remain constant throughout the period under investigation. For instance, the share of employment in the solar photovoltaic field as a proportion of total employment in the energy sector is assumed to be 0.10 (=30450/292000) during the 2015-2021 period. These shares are multiplied by the amounts of energy tax expenditure for each year.

4.2. R&D Law Article 3/1: R&D tax credits

TurkStat[23] reports central government budget appropriations and outlays on R&D by socio-economic objective for the years 2008-2018. Accordingly, energy R&D as a percentage of total R&D expenditures corresponded to 0.03% in 2015, 0.02% in 2016, and 0.01% in 2017. These ratios were multiplied by the tax expenditure on energy in the stated years. For the forecasts of the 2018-2021 period, 0.01 was taken as the share of energy R&D in total.

Next, the shares of government R&D that were channeled into various energy resources were calculated using the International Energy Agency data (IEA 2018). Accordingly, the corresponding R&D shares reported for solar, wind, ocean energy, biofuels (incl. liquids, solids and biogases), geothermal energy, hydroelectricity, and other renewable energy sources were multiplied by the above-mentioned energy tax expenditures.

---

23 TurkStat, *Ar-Ge İstatistikleri, Sosyo-Ekonomik Hedeflere Göre Merkezi Yönetim Bütçesinden AR-GE Faaliyetleri için Ayrılan Ödenek ve Harcamalar*, 2018b). URL: http://www.tuik.gov.tr/PreIstatistikTablo.do?istab_id=2030

4.3. R&D Law Article 3/A: R&D tax credits

The same methodology as above applies here.

5. Other Tax Incentives for Energy Production and Consumption

5.1. Special Consumption Tax (SCT) Law Article 12: Governmental Decree 2005/8704: special consumption tax exception for bioethanol to be used as input in gasoline production

The amounts and forecasts for this item were directly reported by the Tax Expenditure Reports (2016, 2017, 2018) for the years 2015-2021.

5.2. SCT Law Article 12: Governmental Decree 2013/5595: special consumption tax exception for diesel oil produced by blending with biodiesel

The amounts and forecasts for this item were directly reported by the Tax Expenditure Reports (2016, 2017, 2018) for the years 2015-2021.

There are many other tax incentives for energy production and consumption that are related to fossil fuels, but do not apply to renewable energy in Turkey. Some examples are the special consumption tax and VAT exemptions for petroleum and precious metal explorations. We list them in Table A1; however, as the current manuscript focuses on renewables, we do not include them here.

5.3. Summary and Discussion of Findings

The sum of each column in Table A1 in the Appendix provides the annual tax expenditure amounts for energy from 2015 to 2021. Accordingly, in 2015, the energy sector benefited from 11,021,741 thousand TL of tax expenditures. In 2016, this amount increased slightly to 11,846,500 thousand TL, then rose considerably to 20,636,845 thousand TL in 2017. Combining the projections of the Tax Expenditures Report (2018) and our assumptions regarding the energy sector's share of tax expenditures, we anticipate that expenditure on energy will reach 20,405,344 thousand TL in 2018; 24,275,328 thousand TL in 2019; 27,183,951 thousand TL in 2020; and 30,814,619 thousand TL in 2021.

These numbers are highly significant considering the fact that the energy sector only accounts for a small share of Turkish GDP. For instance, the ratio of the value of electricity, gas, steam and air conditioning supply to gross domestic product (GDP) in 2016 was only 1.3%. According to TurkStat[24] data, the energy sector's share of GDP never exceeded 1.6% between 1998 and 2016, despite its growth in this period. On the other hand, tax expenditure for energy corresponded to 0.5% of Turkish GDP in both 2015 and 2016, and to 0.7% of GDP in 2017. Furthermore, as Ates & Acar[25] prove on the basis of the data available, energy tax expenditures weigh heavily on total tax revenues in Turkey. Turkey's total tax revenue, referring to compulsory transfers to the central government for public purposes, amounted to 427 billion TL in 2015 and 478 billion TL in 2016[26]. As such, the ratio of energy tax expenditure to total tax revenue corresponded to 2.6% in 2015 and 2.5% in 2016. This ratio reached a level of 3.7% of the total tax revenues in 2017, when the total tax revenue was 555 billion TL.

Our analysis further demonstrates that tax expenditures are directed to fossil fuels rather than renewable resources in Turkey. This claim derives both from the number of different tax expenditure items that apply to fossil fuels versus renewables and the amount of tax expenditure that accrues to fossil fuels. In 2015, a sum of 9,336,890 thousand TL in the form of tax incentives was directed to fossil fuels, including coal, natural gas, oil and its derivatives. In the same year, renewables (wind, solar, hydropower, biomass, geothermal, etc.) only benefited from 1,395,437 thousand TL of tax expenditures. This corresponds to a share of 85% for fossil fuels and 13% for renewables. Similarly, in 2016, the share of tax expenditures to fossil fuels in total energy tax expenditures was 87%, whereas the ratio for renewables was 9%. Finally, in 2017, 16,306,235 thousand TL was channeled to fossil fuels (79% of total energy tax expenditures), while 3,581,660 thousand TL benefited renewables (17% of energy tax expenditures).[27]

---

24 TurkStat, *İktisadi faaliyet kollarına göre cari fiyatlarla gayrisafi yurtiçi hasıla istatistikleri*, 2018c). URL: http://www.turkstat.gov.tr/

25 Ates & Agar, *op. cit.*

26 World Bank, World Bank Data on Tax Revenue, 2018. URL: http://databank.worldbank.org/data/reports.aspx?source=2&series=NY.ADJ.SVNG.GN.ZS&country=#

27 The sums of the corresponding shares of tax expenditures for fossil fuels and renewables do not add up to 100% as there are tax expenditures (for nuclear power, etc.) that fall under none of these two categories.

The analysis indicates that Turkey favors and supports fossil fuels more than renewable resources when it comes to tax incentives, thereby contradicting the country's aim to reduce dependence on imports and pursue sustainable development goals. Furthermore, it is also contrary to global trends in energy policy. For instance, previous work on US tax incentives asserts that although most revenue losses associated with energy tax expenditures were the result of fossil fuel tax incentives, at least until the 2000s, this trend has since been reversed towards renewable energy[28]. Thus, the sum of US energy sector tax incentives is estimated at $23.3 billion in 2013 by Sherlock and Stupak[29]. 20.4% of this belongs to fossil fuels, in comparison with 57.4% of expenditure directed to renewable energy and the remaining 22.2% to energy efficiency. These ratios are far from those of Turkey in regard to the allocation of tax incentives among different types of resources (fossil versus renewable).

6. Conclusion

Turkey is at the crossroads of an urge to develop its economy sustainably and a need to contribute via policy changes to the global action required to keep global warming below 1.5 degrees Celsius. Diverting its energy composition away from fossil fuels towards more renewables and energy efficiency is an opportunity for achieving both of these aims, since such a transition would certainly alleviate the country's import dependence on fossil fuels, trigger greener investments, and help foster economic growth. As depicted in Figure 1 above, this process has already started in Turkey.

However, there are ongoing legal and political barriers to the expansion of renewable energy. The government sustains subsidies through legislative and regulatory measures as well as political discourse which aims to secure consent for continued investment in coal. Following the 2009 Electricity Energy Market and Supply Security Strategy Document, domestic and renewable resources have been assigned priority in meeting Turkey's electrical energy requirements. Within the scope of this strategy, various incentive mechanisms have been established, focusing in particular

---

28 Sherlock, M. F., *Energy Tax Policy: Historical Perspectives on and Current Status of Energy Tax Expenditures*, 2018. URL: www.leahy.senate.gov/imo/media/doc/R41227EnergyLegReport.pdf, last accessed 15 December 2018.

29 Sherlock, M. F. & Stupak, J. M., *Energy Tax Incentives: Measuring Value Across Different Types of Energy Resources*, 2015. URL: https://fas.org/sgp/crs/misc/R41953.pdf

on domestic coal (lignite), such as fixed price guarantees, tax exemptions, and capacity mechanisms. This study sheds light on one of these mechanisms, namely the differing shares of tax expenditures allocated to fossil fuels versus renewables. As our analysis demonstrates, current tax incentives heavily promote fossil fuels.

Yet, estimates for tax expenditures for energy in Turkey remain unreliable due to the difficulties in estimating some of its future constituents (e.g., projections for 2018-2021) and the need to infer the shares of the energy sector in related expenditures. The task of disaggregating energy tax expenditures into its components with respect to renewables and non-renewables is even more challenging. To the best of our knowledge, this study is the first attempt to undertake such work for Turkish tax expenditures.

Further examination of these incentives would be helpful in bringing additional data into the debate on energy subsidies in Turkey, and in illuminating the true cost to the government budget by determining how much revenue loss is precipitated by tax expenditures provided to the energy sector. Finally, whether subsidies in the form of tax expenditures have triggered more investments in renewable energy is a crucial question that still remains to be answered.

Appendix

Table A1. Tax Expenditures for Energy and Sub-Categories of Energy in Turkey (in thousand TL)

CORRESPONDING LAW	ARTICLE NUMBER	DESCRIPTION	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Corporate Income Tax Law (CIT Law)	Article 32/A	CIT rate reduction	782,885	797,278	3,014,445	891,489	1,060,648	1,227,307	1,368,571
		Coal	*109,604*	*215,265*	*753,611*	*115,894*	*137,884*	*159,550*	*177,914*
		Natural gas	*70,460*	*55,809*	*150,722*	*124,808*	*148,491*	*171,823*	*191,600*
		Hydro	*78,289*	*15,946*	*30,144*	*71,319*	*84,852*	*98,185*	*109,486*
		Wind	*242,694*	*63,782*	*301,445*	*213,957*	*254,556*	*294,554*	*328,457*
		Geothermal	*70,460*	*31,891*	*211,011*	*62,404*	*74,245*	*85,912*	*95,800*
		Biomass-biogas	*15,658*	*2,392*	*90,433*	*62,404*	*74,245*	*85,912*	*95,800*
		Solar	*148,748*	*199,319*	*1,205,778*	*80,234*	*95,458*	*110,458*	*123,171*
		Other	*46,973*	*207,292*	*271,300*	*151,553*	*180,310*	*208,642*	*232,657*
Personal Income Tax Law (PIT Law)	Provisional Article 80	Personal income withholding tax support for investments with incentive certificates	3,106	5,817	13,751	4,067	4,838	5,598	6,243
		Coal	*435*	*1,571*	*3,438*	*529*	*629*	*728*	*812*
		Natural gas	*280*	*407*	*688*	*569*	*677*	*784*	*874*
		Hydro	*311*	*116*	*138*	*325*	*387*	*448*	*499*
		Wind	*963*	*465*	*1,375*	*976*	*1,161*	*1,344*	*1,498*

		Geothermal	*280*	*233*	*963*	*285*	*339*	*392*	*437*
		Biomass-biogas	*62*	*17*	*413*	*285*	*339*	*392*	*437*
		Solar	*590*	*1,454*	*5,500*	*366*	*435*	*504*	*562*
		Other	*186*	*1,512*	*1,238*	*691*	*823*	*952*	*1,061*
Value Added Tax Law (VAT Law)	Article 13/d	VAT exemption for imported and/ or locally provided investment machinery and equipment as well as selling and renting of intangible rights and software within the scope of incentive certificates	645,209	351,626	1,843,115	545,081	648,509	750,410	836,782
		Coal	*90,329*	*94,939*	*460,779*	*70,861*	*84,306*	*97,553*	*108,782*
		Natural gas	*58,069*	*24,614*	*92,156*	*76,311*	*90,791*	*105,057*	*117,149*
		Hydro	*64,521*	*7,033*	*18,431*	*43,606*	*51,881*	*60,033*	*66,943*
		Wind	*200,015*	*28,130*	*184,311*	*130,819*	*155,642*	*180,098*	*200,828*
		Geothermal	*58,069*	*14,065*	*129,018*	*38,156*	*45,396*	*52,529*	*58,575*
		Biomass-biogas	*12,904*	*1,055*	*55,293*	*38,156*	*45,396*	*52,529*	*58,575*
		Solar	*122,590*	*87,906*	*737,246*	*49,057*	*58,366*	*67,537*	*75,310*
		Other	*38,713*	*91,423*	*165,880*	*92,664*	*110,247*	*127,570*	*142,253*

Value Added Tax Law (VAT Law)	Provisional Article 30	VAT refund for building and construction expenses for the investments to be realized within the scope of investment incentive certificate	2,903	4,664	16,046	4,745	5,646	6,533	7,285
		Coal	*406*	*1,259*	*4,011*	*617*	*734*	*849*	*947*
		Natural gas	*261*	*326*	*802*	*664*	*790*	*915*	*1,020*
		Hydro	*290*	*93*	*160*	*380*	*452*	*523*	*583*
		Wind	*900*	*373*	*1,605*	*1,139*	*1,355*	*1,568*	*1,748*
		Geothermal	*261*	*187*	*1,123*	*332*	*395*	*457*	*510*
		Biomass-biogas	*58*	*14*	*481*	*332*	*395*	*457*	*510*
		Solar	*552*	*1,166*	*6,418*	*427*	*508*	*588*	*656*
		Other	*174*	*1,213*	*1,444*	*807*	*960*	*1,111*	*1,238*
Value Added Tax Law (VAT Law)	Provisional Article 29	VAT exemption for the supply of goods and services for the projects to be realized within the scope of build-operate or build-operate-transfer projects	48,864	229,980	250,814	302,000	359,304	415,762	463,616

Special Consumption Tax Law (SCT Law)	Provisional Article 5	SCT exception introduced for fuel oil and diesel oil to be used in electricity generation	202,902	229,042	274,942	331,053	393,870		
Personal Income Tax Law (PIT Law)	Provisional Article 75	Personal income withholding tax support for R&D personnel	3,348	4,264	6,171	7,683	9,141	10,577	11,795
		Coal and natural gas	*2,168*	*2,761*	*3,996*	*4,976*	*5,920*	*6,850*	*7,638*
		Hydro	*547*	*697*	*1,009*	*1,256*	*1,494*	*1,729*	*1,928*
		Solar PV	*349*	*445*	*644*	*801*	*953*	*1,103*	*1,230*
		Solar Heating and Cooling	*99*	*126*	*183*	*228*	*271*	*314*	*350*
		Wind	*77*	*98*	*142*	*176*	*210*	*243*	*271*
		Geothermal	*68*	*87*	*126*	*157*	*187*	*216*	*241*
		Industrial waste	*25*	*32*	*46*	*58*	*69*	*80*	*89*
		Biogas	*8*	*10*	*15*	*18*	*22*	*25*	*28*
		Biofuels	*6*	*7*	*11*	*13*	*16*	*18*	*20*
		Solar CSP	*0*	*0*	*0*	*0*	*0*	*0*	*0*
		Biomass	*0*	*0*	*0*	*0*	*0*	*0*	*0*
Law No. 5746 on Supporting Research and Development Activities (R&D Law)	Article 3/1	R&D tax credits in Law No. 5746	18,143	15,334	19,697	20,329	24,187	27,987	31,209
		Oil and gas	*2,605*	*430*	*412*	*426*	*506*	*586*	*653*
		Coal	*4,663*	*716*	*1,980*	*2,044*	*2,431*	*2,813*	*3,137*

		Solar	*6,616*	*1,006*	*2,143*	*2,211*	*2,631*	*3,044*	*3,395*
		Wind	*943*	*50*	*273*	*282*	*336*	*388*	*433*
		Ocean	*0*	*21*	*16*	*17*	*20*	*23*	*26*
		Biofuels	*1,006*	*423*	*1,087*	*1,121*	*1,334*	*1,544*	*1,722*
		Geothermal	*8*	*71*	*92*	*95*	*113*	*131*	*146*
		Hydro	*1,751*	*12,535*	*13,568*	*14,004*	*16,661*	*19,279*	*21,498*
		Other renewables	*105*	*14*	*23*	*24*	*29*	*33*	*37*
		Nuclear	*446*	*68*	*102*	*105*	*125*	*145*	*162*
Law No. 5746 on Supporting Research and Development Activities (R&D Law)	Article 3/A	R&D tax credits in Law No. 5746	750	2,600	669	704	838	970	1,081
		Oil and gas	*108*	*73*	*14*	*15*	*18*	*20*	*23*
		Coal	*193*	*121*	*67*	*71*	*84*	*97*	*109*
		Solar	*273*	*171*	*73*	*77*	*91*	*105*	*118*
		Wind	*39*	*9*	*9*	*10*	*12*	*13*	*15*
		Ocean	*0*	*4*	*1*	*1*	*1*	*1*	*1*
		Biofuels	*42*	*72*	*37*	*39*	*46*	*54*	*60*
		Geothermal	*0*	*12*	*3*	*3*	*4*	*5*	*5*
		Hydro	*72*	*2,125*	*461*	*485*	*577*	*668*	*745*
		Other renewables	*4*	*2*	*1*	*1*	*1*	*1*	*1*
		Nuclear	*18*	*11*	*3*	*4*	*4*	*5*	*6*

Personal Income Tax Law (PIT Law)	Article 23/3	PIT exemption for underground workers	24,302	27,069	67,615	80,968	94,422	109,259	121,834
Value Added Tax Law (VAT Law)	Article 13/c	VAT exception for petroleum and precious metal explorations	327,195	524,038	805,547	969,943	1,153,988	1,335,314	1,489,009
Special Consumption Tax Law (SCT Law)	Article 7-1/b	SCT exception for petroleum exploration and production activities	74,329	46,287	63,546	76,514	91,033	105,337	117,461
Special Consumption Tax Law (SCT Law)	Article 7-3/c	SCT exception for the vehicles to be used in petroleum exploration activities	38	0	0	0	0	0	0
Special Consumption Tax Law (SCT Law)	Article 7/A	SCT exception for fuel oil used by vehicles carrying export goods	257,592	351,414	500,554	602,707	717,070	829,743	925,247
Special Consumption Tax Law (SCT Law)	Article 12, Governmental Decree 2002/4482	SCT exception for the fuels used in air transport	3,344,591	3,511,584	3,527,938	4,247,919	5,053,957	5,848,086	6,521,200
Special Consumption Tax Law (SCT Law)	Article 12, Governmental Decree 2003/5868	SCT exception for fuels used in maritime transport	609,202	696,120	792,088	953,737	1,134,708	1,313,005	1,464,131

Special Consumption Tax Law (SCT Law)	Article 12, Governmental Decree 2005/8704	SCT exception for bioethanol to be used as input in gasoline production	105,248	125,262	138,101	166,284	197,837	228,923	255,272
Special Consumption Tax Law (SCT Law)	Article 12, Governmental Decree 2008/14061	SCT exception for L.P.G. used as input in ethylene production	54,893	17,429	10,009	12,052	14,339	16,592	18,502
Special Consumption Tax Law (SCT Law)	Article 12, Governmental Decree 2011/1435	SCT exception for such products as naphtha, petroleum coke, and petroleum bitumen	4,217,188	4,594,402	9,012,925	10,852,283	12,911,492	14,490,275	16,659,901
Special Consumption Tax Law (SCT Law)	Article 12, Governmental Decree 2013/5595	SCT exception for diesel oil produced by blending with biodiesel	211,072	204,335	225,537	271,564	323,093	373,861	416,892
Special Consumption Tax Law (SCT Law)	Article 12, Governmental Decree 2014/6881	SCT exception for the L.P.G. to be used in aerosol production	87,980	107,957	53,336	64,221	76,407	88,412	98,589

Source: Authors' own calculations.

Table A2. Distribution of energy fixed investments with investment certificates with respect to the source of energy

Year	Domestic coal	Imported coal	Natural gas	Hydro	Wind	Geothermal	Biomass-Biogas	Solar	Other*
2018	0,13	0,00	0,14	0,08	0,24	0,07	0,07	0,09	0,17
2017	0,25	0,00	0,05	0,01	0,10	0,07	0,03	0,40	0,09
2016	0,02	0,25	0,07	0,02	0,08	0,04	0,003	0,25	0,26
2015	0,01	0,13	0,09	0,10	0,31	0,09	0,02	0,19	0,06

Source: Authors' own calculations. Note: Other* includes those power plants or investments that the authors were not able to categorize with respect to the energy source utilized in the plant, due to lack of transparent data.

TRIBUTACIÓN AMBIENTAL Y ENERGÍAS RENOVABLES EN LA UNIÓN EUROPEA Y ESPAÑA. UNA SIMBIOSIS A PARTIR DE LA ESTRATEGIA DE ECONOMÍA CIRCULAR[1]

Gemma Patón García[2]

Resumen: Nuestro estudio pretende analizar la incidencia de la modificación de la Directiva de energías renovables en la Unión europea en los ordenamientos tributarios, en particular, el español. Los objetivos de fomento del consumo de las energías renovables se han traducido en la ampliación del compromiso de los Estados miembros de implantación de dicho tipo de energía. La consecución de estos objetivos se sitúa en paralelo a los postulados que persigue la transición energética hacia una economía circular, y ello pasa tanto por modificar hábitos de conducta orientados a la reducción del consumo de energía y la eficiencia energética. Al respecto, el ordenamiento español ha tenido que adecuar su normativa sobre la promoción del autoconsumo de la energía fotovoltaica

---

1 Este trabajo también se enmarca dentro del Proyecto de investigación "Sostenibilidad ambiental dentro de la estrategia de economía circular: propuestas sobre instrumentos financieros y fiscales", financiado por el Ministerio de Ciencia, Innovación y Universidades, con referencia RTI2018-098715-B-C22 DER.

2 Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Castilla-La Mancha (UCLM, España). Investigadora principal del proyecto de investigación, financiado por el Ministerio de Ciencia, Innovación y Universidades (España) sobre "Sostenibilidad ambiental dentro de la estrategia de economía circular: propuestas sobre instrumentos financieros y fiscales". Especialista en fiscalidad ambiental y responsabilidad social. Miembro del Centro Internacional de Estudios Fiscales, Miembro de la Red de investigación internacional en Fiscalidad y Cambio Climático (IDEA-CEU), Miembro de la Asociación Española de Derecho Financiero y del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario. Ha prestado servicios de Consultoría y Asistencia Técnica en temas ambientales a organismos e instituciones como la Sociedad Peruana de Derecho Ambiental, la Dirección General de Planificación y Gestión Medioambiental del Gobierno regional de Castilla-La Mancha y la Fundación Friedrich Ebert (FES)-ILDIS en Quito (Ecuador), entre otras.

al efecto de eliminar trabas y gravámenes establecidos legalmente, tal y como exige la Directiva europea. Así, nos dedicamos a estudiar estas cuestiones de relevancia para España, a la vez que reflexionamos sobre las consecuencias que se desprenden desde la óptica del fomento de las energías renovables en el contexto de la estrategia de economía circular.

Abstract: *Our chapter pretends to analyze the impact of the amendment of the Renewable Energy Directive in the European Union on tax systems, in particular, the Spanish. The purposes of promoting the consumption of renewable energy have resulted in the extension of the commitment of the Member States to implement this type of energy. The achievement of these purposes is parallel to the postulates pursued by the energy transition towards a circular economy, and this happens both by changing behavior habits addressed to reduce energy consumption and to develop energy efficiency. In this regard, the Spanish law has had to adapt its provisions on promotion of self-consumption of photovoltaic energy in order to eliminate legally established obstacles and charges, as required the European Directive. Thus, we study these relevant issues for Spain, while we valuate the consequences came from the perspective of promoting renewable energy in the context of the circular economy strategy.*

1. La articulación de la estrategia europea de economía circular

En los últimos tiempos la proliferación de los distintos conceptos de economía "economía social", economía digital", "economía colaborativa", "economía solidaria", "economía del bien común" y, más recientemente, "economía circular" pone de manifiesto que nos encontramos en una etapa transformadora de los esquemas preconcebidos en una economía lineal. Pues bien, especialmente, ésta última la economía circular ha puesto de relieve los grandes retos de naturaleza social y ambiental a los que se enfrenta la sociedad en general, ciudadanos, empresas, actores sociales y políticos, que deben ser guiados por la acción de las Administraciones públicas.

Al respecto, las líneas estratégicas de la política europea han situado el concepto de la economía circular en el centro del debate y sugieren un impulso a la implementación de medidas que colaboren en el fomento de la circularidad económica que provoque un cambio de conductas y procesos productivos que facilite la sostenibilidad y la conservación de bienes y productos en su ciclo de vida y/o uso. Puede tomarse el enunciado anterior

como un esbozo fortuito del concepto de economía circular, pero permítasenos aproximarnos a él para una mayor concreción, en principio, a través de un intento de categorización inicial y, en segundo lugar, mediante las notas caracterizadoras que permitan determinar su contenido.

Así, en primer lugar, cuando se habla de la economía circular se maneja como un modelo socio-económico o también como un modelo productivo e, incluso, se habla del principio emergente de economía circular[3]. Lo cierto es que cualquiera que sea el modo en que se conceptualice la economía circular, junto a ella han ganado fuerza conceptos ya consolidados como la ecoinnovación y el ecodiseño y han surgido nuevos conceptos que preconizan la sostenibilidad de las ciudades como las nociones de *smart mobility* o *smart grids*[4]. La utilización del término se ha ido generalizando por empresas e instituciones, a veces con usos y significados diversos, en su intrínseca relación con lo "ambiental", "verde", "sostenible" que ha llevado a cierta confusión en la comprensión del concepto más ajustado. En cualquier caso, es evidente que estamos ante la construcción de un nuevo paradigma en transición que precisa de un enfoque integral de las disciplinas sociales con múltiples aristas conducentes a un cambio de modelo económico.

Junto al compromiso de impulsar la economía circular, adoptado por la Comisión Europea y, en consecuencia, por los Estados miembros, las entidades que han generado los principales estudios e informes sobre la materia han sido la Fundación Ellen MacArthur, McKinsey y Sun[5]. No obstante, puede que la consolidación en el debate se haya producido gracias a la celebración del Tercer Foro Mundial de Economía Circular en Helsinki en junio de 2019 donde se ha puesto de relevancia, de un lado, la necesidad de valorar los beneficios de la transición hacia el modelo de economía circular a nivel económico, ambiental y social, y, de otro lado, establecer criterios para su medición que permitan conocer en qué estadio de transición nos situamos para emprender acciones de acuerdo a los impactos producidos.

---

3 Santamaría Arinas, R. J., "Economía circular: líneas maestras de un concepto jurídico en construcción", *Revista Catalana de Dret Ambiental*, Vol. 10, Nº 1, 2019, p. 18.

4 España Pérez, J. A., "Delimitación conceptual del término *smart mobility* y conceptos afines: presupuesto para la sostenibilidad ambiental", *Actualidad Jurídica Ambiental*, Nº 94, Sección "Artículos doctrinales", 28 de octubre de 2019.

5 Fundación Ellen MacArthur, SUN, McKinsey & Co., Growth Within: a circular economy vision for a competitive Europe, Junio de 2015, Disponible en la web: https://www.ellenmacarthurfoundation.org/assets/downloads/publications/EllenMacArthurFoundation_Growth-Within_July15.pdf

Respecto a la generación de valor que produce la economía circular, el informe de Ellen MacArthur Foundation, la Comisión Europea[6] señalan los potenciales beneficios económicos de transitar hacia una Economía Circular, tanto para la generación de nuevas actividades económicas, como por el ahorro en recursos materiales y energía, como en el hecho de que se trata de actividades generadoras de empleo. No obstante, el valor ambiental constituye "la razón de ser y objetivo prioritario de este modelo". El modelo busca aplicar una visión sistémica que modifique el actual modelo económico, haciéndolo más circular y preservar el capital natural. Asimismo, el modelo de la economía circular puede conllevar efectos sociales a través de un "reequilibrio de los efectos redistributivos" según la Fundación Ellen MacArthur, debido a los cambios en los modelos de negocio y los consumidores[7]. La Fundación Ellen MacArthur afirma que la Economía Circular es una oportunidad, tanto para empresas con presencia en gran parte de la cadena de valor (por tanto, empresas grandes), como para pequeñas empresas y nuevos emprendimientos. Por otra parte, la colaboración entre sectores y actividades y entre agentes gubernamentales resulta clave para el éxito del modelo. Por tanto, será necesaria una gobernanza multi-nivel y planteamientos colaborativos-participativos para llegar a acuerdos entre partes.

La economía circular es aún muy minoritaria, pero se presenta como un modelo a adoptar de forma generalizada, comenzando con los sectores prioritarios (donde más margen de mejora existe). Teóricamente, los modelos de negocio son replicables y también escalables. Además, se busca una transición de toda (o gran parte) de la economía, del modelo lineal a uno más circular. Es por ello que lo hemos catalogado como «modelo socioeconómico» y no únicamente como «modelo de empresa»[8].

Por último, no quisiéramos dejar de mencionar el eje de análisis de su generación de valor en su enfoque para países en desarrollo desde la perspectiva del principio de cooperación que cumple. Asimismo, la economía circular se asienta sobre la mencionada concepción sistémica y la necesi-

---

6 Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité de las Regiones, *Cerrar el círculo: un plan de acción de la UE para la economía para la economía circular*, 2.12.2015 COM (2015) 614 final.

7 Fundación Ellen MacArthur (2015), "Hacia una economía circular: motivos económicos para una transición acelerada", p. 19. Disponible en: https://www.ellenmacarthurfoundation.org/assets/downloads/publications/Executive_summary_SP.pdf

8 Arín Tapia, A., "Nuevas economías transformadoras", *Revista Vasca de Economía Social*, *GEZKI*, Nº 14, 2017, p. 48.

dad de colaboración entre agentes y una de formas de manifestación de la economía circular puede ser la economía social y solidaria, enfoque que, eventualmente, puede constituir un sector interesante para la innovación y la generación de nuevas actividades[9].

La estrategia europea de economía circular de la Unión Europea tiene origen en los estudios preparatorios que han puesto de manifiesto cómo desde 1970 se ha triplicado el uso de los recursos naturales. Los sectores de acción que gozan de interés prioritario para la Comisión Europea son: residuos, plásticos y energía. El pilar sobre el que se asienta toda la estrategia europea parte del objetivo de conseguir el desacoplamiento económico de las presiones ambientales (impactos y uso de recursos) e invertir la tendencia según la cual el uso de los recursos naturales aumenta según aumenta el crecimiento económico. No obstante, fue a partir de 2010 cuando la Unión Europea se plantea un objetivo más ambicioso que persiga la transformación del modelo económico basado en el trinomio de la economía lineal extraer-usar-y-tirar en una economía circular que deseche el concepto de residuos y se base en el concepto de recursos[10] reutilizados en los procesos de producción.

Por esta razón, la Comisión Europea urge la adopción de medidas en este terreno que han sido expuestas por el Plan presentado el 2 de diciembre de 2015[11]. Este Plan vino precedido por las medidas adoptadas por la Comisión Juncker entre 2014-2019.

Las propuestas de la Comisión han venido a ser sustentadas por otros documentos alineados, esencialmente, mediante la adopción del Plan de trabajo sobre ecodiseño 2016-2019 que forma parte del paquete Energía Limpia para todos los Europeos, que tiene por objetivo asegurar que el mercado ofrezca productos más eficientes energéticamente y ofrecer al consumidor información más detallada sobre la eficiencia de los productos a través de sus etiquetados.

En enero de 2017 se publicó el Informe de Seguimiento del Plan de Acción de la Economía Circular por parte de la Comisión en el que se señalaban los avances en materia de financiación y los nuevos enfoques empresariales innovadores que ayudarán a hacer realidad los objetivos europeos

---

9 Arín Tapia, *op. cit.*, p. 50.

10 Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, *op. cit.*, pp. 12-14.

11 https://ec.europa.eu/environment/ecoap/indicators/circular-economy-indicators_en Plataforma de de intervención europea de stakeholder en economía circular: circulareconomy/eu/platform

sobre economía circular. Una de las medidas más controvertidas incluidas en este informe tiene que ver con la promoción de la incineración de residuos urbanos como medida que beneficia tanto la reducción de basuras en las ciudades como la producción de energía autóctona. ONGs ambientales han señalado en numerosas ocasiones que la prevención de la producción de residuos y la reutilización de los mismos debe ser el pilar de cualquier política que tenga como objetivo la transición hacia una economía circular. En primer lugar, señalamos que el contexto de la estrategia europea de Economía circular, parte de la consolidación de un nuevo modelo económico que actualmente se encuentra en transición y que debe llevar desde una economía lineal a una economía circular. Las potencialidades de este modelo de crecimiento y desarrollo económico deben originar una ventaja competitiva para las empresas desde la innovación en sectores productivos y desde la perspectiva de la eficiencia energética y el uso de las energías renovables.

Desde nuestro punto de vista, debe incidirse en la importancia de los dos últimos aspectos mencionados dado que la economía circular por diseño ha de calificarse como "restaurativa" y "regenerativa", lo cual incide en la necesidad de articular actuaciones por parte de los poderes públicos para provocar un cambio en los hábitos de consumo y que, en consecuencia, originen la modificación en los procesos de producción que permitan el cierre del círculo. Por tanto, no cabe duda del protagonismo que adquiere el tratamiento de los residuos para lograr los resultados esperados en materia de eficiencia energética y uso de energías. A resultas de ello, el marco europeo de las nuevas Directivas del paquete de economía circular en materia de residuos que fueron aprobadas en junio de 2018 (publicadas en el DOUE 14/06/2018)[12] han puesto

[12] La Directiva (UE) 2018/851 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de mayo de 2018, por la que se modifica la Directiva 2008/98/CE sobre los residuos; la Directiva (UE) 2018/850 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de mayo de 2018, por la que se modifica la Directiva 1999/31/CE relativa al vertido de residuos; la Directiva (UE) 2018/852 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de mayo de 2018, por la que se modifica la Directiva 94/62/CE relativa a los envases y residuos de envases; y la Directiva (UE) 2018/849 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de mayo de 2018, por la que se modifican la Directiva 2000/53/CE relativa a los vehículos al final de su vida útil, la Directiva 2006/66/CE relativa a las pilas y acumuladores y a los residuos de pilas y acumuladores y la Directiva 2012/19/UE sobre residuos de aparatos eléctricos y electrónicos.

los pilares de acción sobre los que debe girar la política de los Estados miembros en la transposición de la mencionada normativa europea.

En cualquier caso, el protagonismo en este período lo ha tenido la Directiva (UE) 2019/904 del Parlamento y del Consejo de 5 de junio de 2019 relativa a la reducción del impacto de determinados productos de plástico en el medio ambiente. Las medidas propuestas por esta Directiva se han fundado en una doble estrategia: la reducción de productos elaborados con plásticos de un solo uso y la restricción-prohibición de productos que se incluyen en un elenco (se trata de productos que tienen sustitutivos, ej. Productos hechos de plástico oxodegradable, bastoncillos, cubiertos, platos, pajitas, excepto para uso médico, agitadores debidas, palos de globos, recipientes de alimentos, de bebidas y tazas y vasos de polietileno expandido). La transposición de la Directiva se prevé como máximo a los dos años de entrada en vigor del texto aprobado.

Mientras tanto, la nueva Comisión europea ha lanzado en julio de 2019 el "European Green Deal"[13], en el que se integra un nuevo Plan de Economía circular 2.0 (2020-2024) cuya aprobación se prevé para 2020. Las líneas de acción prioritarias parecen estar situadas en los plásticos y microplásticos, así como los estándares de biodegradabilidad, y al propósito de obtener resultados en este sentido, pensamos que han de servir los incentivos fiscales, que no dejan de tener su espacio de debate, junto a otros más técnicos como el análisis de ciclos tóxicos y la simbiosis industrial[14].

Sin perjuicio de reconocer el papel primordial que la fiscalidad desempeña en su enfoque hacia la sostenibilidad ambiental, es obvio que la consecución de resultados en este terreno no podrá darse si no se coordina con el gasto público. De este modo, un desafío actual es el cumplimiento en la retirada de las subvenciones perjudiciales para el medioambiente, integrado como objetivo específico del 7º programa de Acción Ambiental de la Unión Europea (2013-2020) y al que se han comprometido los Estados miembros[15].

---

13 "A Union that strives for more My agenda for Europe By candidate for President of the European Commission", Ursula von der Leyen, *Political Guidelines for the next European Commission 2019-2024*, https://ec.europa.eu/commission/sites/beta-political/files/political-guidelines-next-commission_en.pdf

14 Informe de la comisión al Parlamento europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones sobre la aplicación del Plan de acción para la economía circular {SWD(2019) 90 final}, 4.3.2019 COM(2019) 190 final.

15 https://ec.europa.eu/environment/pubs/pdf/factsheets/7eap/en.pdf

De acuerdo al carácter transversal que rige la implantación de una economía circular, el acuerdo de las instituciones europeas en junio de 2018 en relación a los objetivos de energías renovables entendemos que colabora en este objetivo. Así, este acuerdo ha cristalizado en la aprobación por el Parlamento Europeo el 13 de noviembre de 2018, de la modificación de la Directiva 2012/27/UE de fuentes de energía renovables, mediante la Directiva (UE) 2018/2001 del Parlamento Europeo y del Consejo de 11 de diciembre de 2018 relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables que ha elevado al 32% el porcentaje de renovables en el mix energético europeo para el año 2030 como objetivo vinculante común europeo. Asimismo, la formulación del derecho al autoconsumo de la energía producida sin cargas o gravámenes implica una decidida apuesta por la eficiencia energética.

El Informe de seguimiento de la Comisión Europea de 2019 pone de manifiesto los beneficios de la economía circular de cara a los objetivos del cambio climático. En concreto, señala que "Los nuevos modelos empresariales circulares, el reciclaje, la eficiencia energética y de los materiales y los nuevos patrones de consumo tienen un potencial importante para reducir las emisiones mundiales de gases de efecto invernadero. Fomentar este enfoque conjunto en las empresas —incluidas las pymes— y en las comunidades puede reducir los costes de producción y al mismo tiempo apoyar nuevas formas de interacción empresarial, como la simbiosis industrial. Además, la circularidad y la sostenibilidad en la obtención, el uso y el tratamiento de las materias primas (en particular las fundamentales) serán esenciales para garantizar la seguridad necesaria de los suministros, la igualdad de condiciones con los competidores del sector y el liderazgo mundial de la UE en la producción de tecnologías facilitadoras y de baja emisión de carbono"[16]. Sin embargo, existen voces críticas que han afirmado la limitación del concepto de economía circular en tanto que no presta atención a la energía y la necesidad de adoptar políticas coordinadas en energías renovables que, en España ha sido ciertamente polémica[17]. Lo que parece indudable es que el concepto de economía circular debe ser la punta

---

16 Informe de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico …, *op. cit.*, p. 12.

17 Puig Ventosa, I., "Política económica y fiscalidad verde para una economía circular en España", *Informe sobre sostenibilidad en España 2017*, Fundación Alternativas, Madrid, 2017, p. 75.

de lanza para avanzar en temas de prevención de impactos ambientales, ahorro de materias primas y fiscalidad ambiental, entre otros.

En efecto, los instrumentos fiscales deberían orientarse en su diseño jurídico para ponerse al servicio y guiar el itinerario hacia la transición ecológica, así como consolidar el cambio de modelo económico que provoque mayor nivel de circularidad en el uso y consumo bienes y productos que se intercambian en el mercado globalizado.

Ahora bien, a nuestro juicio, la fiscalidad únicamente será directamente vinculada a los postulados de la economía circular si va dirigido a modificar conductas de la sociedad y los agentes productivos que se pongan en relación con la reducción cuantitativa al final del ciclo de vida o que se dirijan a fomentar la prolongación de la vida de los productos en uso.

Al respecto, hemos de tener presente que los instrumentos financieros y fiscales deben responder a los retos de la economía circular que deben reflejarse en las estrategias nacionales de los Estados miembros y, en nuestro caso, en las elaboradas en el seno de las Comunidades Autónomas.

2. La sostenibilidad energética en el marco de la política ambiental en la Unión Europea

El panorama normativo actual que el concepto amplio de vivienda integra ineludiblemente la proyección del medioambiente como una de las aristas que convergen en el derecho a la vivienda digna y adecuada, que también goza de su plasmación como derecho humano en el artículo 25 de la Declaración de Derechos Humanos[18]. En efecto, la exigencia de "adecuación de la vivienda" que asegure la calidad de vida y bienestar de las personas se procura también mediante el objetivo de protección ambiental que es configurado como un principio rector de la política social y económica a tenor del artículo 45 de la Constitución.

Pues bien, la necesidad de garantizar el nivel de vida adecuado compromete la intervención de los poderes públicos para lograr concretar materialmente el derecho a la vivienda digna y el apoyo a actuaciones

---

[18] Señala el texto del artículo que "Toda persona tiene derecho a un nivel de vida adecuado que le asegure, así como a su familia, la salud, y el bienestar y en especial la alimentación, el vestido, la vivienda, la asistencia médica y los servicios sociales necesarios (…)".

de rehabilitación que han de incluir la noción de sostenibilidad[19]. De tal modo que, desde nuestro punto de vista, el concepto actual de vivienda –y el más amplio de "inmueble"- es indisoluble del calificativo de "vivienda sostenible", conjugando pues la perspectiva de función social, económica y ambiental, tal y como ha quedado reflejado en el texto del Real Decreto Legislativo 7/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Suelo y Rehabilitación Urbana, cuyo artículo 3 recoge el principio de desarrollo territorial y urbano sostenible. En concreto, el apartado 2 del artículo 3 dispone que "En virtud del principio de desarrollo sostenible, las políticas -en materia de regulación del suelo y rehabilitación urbana- deben propiciar el uso racional de los recursos naturales armonizando los requerimientos de la economía, el empleo, la cohesión social, la igualdad de trato y de oportunidades, la salud y la seguridad de las personas y la protección del medio ambiente".

Y se insiste en el apartado 3 en el papel de los poderes públicos en desarrollo de las políticas del medio urbano, de acuerdo a los "principios de competitividad y sostenibilidad económica, social y medioambiental, cohesión territorial, eficiencia energética y complejidad funcional, procurando que, esté suficientemente dotado, y que el suelo se ocupe de manera eficiente, combinando los usos de forma funcional. En particular: a) Posibilitarán el uso residencial en viviendas constitutivas de domicilio habitual en un contexto urbano seguro, salubre, accesible universalmente, de calidad adecuada e integrado socialmente, provisto del equipamiento, los servicios, los materiales y productos que eliminen o, en todo caso, minimicen, por aplicación de la mejor tecnología disponible en el mercado a precio razonable, las emisiones contaminantes y de gases de efecto invernadero, el consumo de agua, energía y la producción de residuos, y mejoren su gestión".

Con la orientación de la Carta de Leipzig sobre Ciudades europeas sostenibles de 2007, creemos muy interesante actuar sobre el modelo de ciudad sostenible con una política integrada de desarrollo urbano, en tanto que la mejora de la eficiencia energética de los hogares puede tener un impacto indudable en la calidad de vida de los ciudadanos.

Asimismo, la consecución de los objetivos de implantación de un parque inmobiliario energéticamente sostenible pasa por asumir los com-

---

19 Gómez Jiménez, M. L. "Estudio preliminar sobre la política vivienda en Andalucía: parámetros normativos de partida", *Sostenibilidad social y rehabilitación de vivienda* (Dir.: Gómez Jiménez, M. L.), Dykinson, Madrid, 2015, p. 42.

promisos internacionales que implican para nuestro ordenamiento jurídico la obligación de adaptarse a las exigencias establecidas en el orden ambiental. En esta materia, el marco general normativo viene regulado por la Directiva 2012/27/UE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 25 de octubre de 2012, relativa a la eficiencia energética, por la que se modifican las directivas 2009/125/CE y 2010/30/UE, y por la que se derogan las directivas 2004/8/CE y 2006/32/CE. Esta Directiva se enmarca dentro de la estrategia del "Paquete 20/20/20" de Energía y Cambio Climático que, sintéticamente, promueve el incremento de la eficiencia energética en la Unión Europea con el objetivo de ahorro del 20% de consumo de energía e igual aumento del uso de energías renovables.

2.1. La eficiencia energética de las viviendas en el camino de la circularidad

Desde la perspectiva del planteamiento de la economía circular que propone un nuevo modelo de sociedad que utiliza y optimiza los stocks y los flujos de materiales, energía y residuos y su objetivo es la eficiencia del uso de los recursos y, en este terreno, también debe tratarse paralelamente el tema de la eficiencia energética de la vivienda. En primer lugar, se trata de un bien de consumo generalizado y necesario para el conjunto de los ciudadanos. En segundo lugar, las medidas adoptadas en esta materia pueden reorientar la política energética hacia el modelo circular perseguido al compás de la transición ecológica.

Así, la necesidad de adoptar una estrategia a largo plazo que impone el propio artículo 4 de la Directiva 2012/27/UE de eficiencia energética, donde se señala que: «Los Estados miembros establecerán una estrategia a largo plazo para movilizar inversiones en la renovación del parque nacional de edificios residenciales y comerciales, tanto público como privado» y las demandas del sector han obligado a una política activa en la materia.

Así, en 2014 se estableció un sistema de obligaciones de eficiencia energética reflejados en el Fondo Nacional de Eficiencia Energética (FNEE), creado por el Real Decreto Ley 8/2014, de 4 de julio, de aprobación de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia, en aplicación del artículo 20 de la Directiva 2012/27/UE. El Fondo está adscrito al Ministerio de Energía, Turismo y Agenda Digital (MINETAD), a través de la Secretaría de Estado de Energía (SEE), y tiene como finalidad la financiación de mecanismos de apoyo económico, financiero, asistencia técnica, formación, información u otras medidas con el fin de aumentar la eficiencia energética en los diferentes sectores consumido-

res de energía, de forma que contribuyan a alcanzar el objetivo de ahorro energético nacional que establece el sistema nacional de obligaciones de eficiencia energética previsto en el artículo 7 de la Directiva 2012/27/UE[20].

El conjunto de medidas se cierra con otras a destacar dentro del contexto de organismos públicos como son las Estrategias de Desarrollo Urbano Sostenible Integradas (DUSI) dirigidas a áreas funcionales urbanas con una población de más de 20.000 habitantes que están financiadas por el Programa Operativo de Crecimiento Sostenible (POCS) 2014-2020, dentro de su Eje Urbano, que está dotado con 1.012.754.015 € de ayuda FEDER y que se recoge en el Plan de Acción de Ahorro y Eficiencia Energética 2017-2020[21].

Como es sabido, el modelo urbanístico disperso concatena impactos ambientales graves (consumos de agua y energía, movilidad e infraestructuras de transporte, etc.) y mayores costes en la prestación de servicios públicos (gestión de residuos, transporte, etc.), costes que, debemos subrayar, se generan a largo plazo, mientras que los ingresos derivados por las necesidades de urbanización creadas por dicho diseño urbanístico disperso sólo serán a corto plazo[22]. Por ello, hemos de tener presente que las políticas sectoriales locales afectan de manera inequívoca a la demanda de energía y el aumento en el gasto público local. Si bien parece que la sostenibilidad económica de las ciudades se procura de mejor manera apostando por la concentración urbana que genera menores costes, aunque mayores afecciones ambientales en los niveles de contaminación atmosférica, por lo que el camino a seguir ha de consistir en incidir decisivamente en el logro de mayores cotas de eficiencia energética.

---

20 Consúltese sobre este mecanismo financiero el apartado 3.2.2.2. del *Plan Nacional de Acción de Eficiencia Energética 2017-2020* del Ministerio de Energía, Turismo y Agenda Digital, Versión de 26 de abril de 2017, https://ec.europa.eu/energy/sites/ener/files/documents/es_neeap_2017_es.pdf

21 El actual Plan Nacional de Acción de Eficiencia Energética 2017-2020, remitido a Bruselas en abril de 2017, responde a la exigencia del artículo 24.2 de la Directiva 2012/27/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 25 de octubre de 2012, relativa a la eficiencia energética, que exige a todos los Estados miembros de la Unión Europea la presentación de estos planes cada 3 años: https://ec.europa.eu/energy/en/topics/energy-efficiency/energy-efficiency-directive/national-energy-efficiency-action-plans.

22 Puig Ventosa, I. y Citlalic González, A., "Haciendas locales y medio ambiente: situación y posibles reformas", en *Tributación ambiental y haciendas locales*, (Dir.: Serrano Antón, F.), Thomson Reuters-Civitas, Cizur Menor (Navarra), 2011, pp. 123-124.

Si observamos la evolución de la demanda energética en España, es cierto que el consumo energético de los edificios ha seguido una pauta descendente, de manera similar a los países de nuestro entorno en buena medida condicionados por la crisis económica. En 2014, el consumo energético de los edificios representa el 29,7% de la demanda total de energía final, y el 62,2% de la demanda eléctrica total, valores no muy diferentes a los del conjunto de edificios de la UE en el consumo total (38,5%) y eléctrico (58,8%), aunque con un mayor peso de los consumos eléctricos en España[23].

En este sentido, hemos de confirmar que las tendencias actuales están orientadas a la introducción de mecanismos financieros para la rehabilitación y adecuación de las viviendas a criterios de eficiencia energética que han sido puestos en funcionamiento en otros países[24]. Estos sistemas son denominados "*on-tax financing*", y pretenden un anticipo en la inversión por los propietarios mediante una subida de impuestos que puede recuperarse gradualmente vía exenciones o reducciones en impuestos relacionados con la propiedad o renta inmobiliaria[25].

Las medidas de carácter horizontal para el fomento de la eficiencia energética a las que se refiere el artículo 19 de la Directiva 2012/27/UE cuando señala que los Estados miembros evaluarán y tomarán las medidas adecuadas para suprimir barreras reglamentarias y no reglamentarias que se opongan a la eficiencia energética. No obstante, el mensaje que recibe el ciudadano afectado por la actual regulación de los costes que genera el autoconsumo eléctrico procedente de la generación propia de energía eléctrica a partir de la inversión en instalaciones fotovoltaicas puede situar en una encrucijada al propietario del inmueble[26].

---

23 Ministerio de Energía, Turismo y Agenda Digital, *Plan Nacional de Acción de Eficiencia Energética 2017-2020*, Versión de 26 de abril de 2017, https://ec.europa.eu/energy/sites/ener/files/documents/es_neeap_2017_es.pdf, p. 85.

24 Acerca de los incentivos fiscales a la eficiencia energética en España, nos permitimos remitir a Patón García, G., "Sostenibilidad ambiental de la vivienda: ¿incentivos fiscales para la eficiencia energética de los inmuebles?", *Aspectos financieros y tributarios del patrimonio inmobiliario* (Dir.: Patón García, G.), Wolters Kluwer-CISS, Madrid, 2018.

25 Grau Ruiz, *op. cit.*, p. 23.

26 Patón García, G., "Sostenibilidad ambiental y financiera: la revisión de la fiscalidad de las energías renovables en España", en *Estudos de Direito da Energia* (Coord.: Tavares da Silva, S.), Instituto Juridico, Universidade da Coimbra, 2014, pp. 131 y ss.

En la actualidad, los vientos soplan con un cambio de rumbo en las instituciones europeas que, como veremos a continuación, han apostado recientemente por una elevación en los objetivos de la Directiva de fomento de energías renovables, así como por la prohibición de gravámenes en materia de autoconsumo eléctrico que hemos citado *ut supra*.

2.2. Consecuencias para España: la modificación de la regulación del autoconsumo eléctrico

La Declaración Conjunta para 2018-2019 del Parlamento Europeo, el Consejo y la Comisión Europea sobre acciones prioritarias apuesta por la consecución de nuestro objetivo de lograr **una Unión de la Energía ambiciosa y una política climática con visión de futuro, y seguir trabajando en los objetivos pendientes de 2017 como es el de** asegurar un progreso sustancial en la propuesta relativa a la eficiencia energética de los edificios como actuación prioritaria[27].

Al hilo de la evaluación de la Directiva sobre eficiencia energética, la Comisión señaló que "es indispensable llegar a una aplicación íntegra y completa del marco normativo europeo en materia de eficiencia energética. Esto posibilitará el desarrollo del mercado de los servicios de eficiencia energética y la eliminación de los obstáculos de mercado que dificultan actualmente las inversiones en esa eficiencia"[28].

Desde esta perspectiva, nos preguntamos si los costes pagados por los consumidores de su producción de energía eléctrica, no supondrían una "barrera" a eliminar a la vista de las prioridades de acción en las instituciones europeas. Desde luego la aprobación del Real Decreto 900/2015, de 9 de octubre, que regula las condiciones administrativas, técnicas y económicas de las modalidades de suministro de energía eléctrica con autoconsumo y de producción con autoconsumo ha suscitado importantes controversias. Así, se ha puesto en tela de juicio la premisa de la que partió el Real De-

---

27 "Una Europa más unida, más fuerte y más democrática": Declaración conjunta sobre las prioridades legislativas de la UE para 2018-2019, diciembre de 2017, Disponible en la web: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-17-5266_es.htm

28 Aplicación de la Directiva sobre eficiencia energética (2012/27/UE), Sistemas de obligaciones de eficiencia energética, Evaluación europea de la aplicación, Servicio de Estudios del Parlamento Europeo, PE 579.327, abril de 2016, p. 14. Disponible en la web: http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/579327/EPRS_STU(2016)579327_ES.pdf

creto acerca de que el mantenimiento de los peajes de acceso se destina a sufragar los costes de las redes por la energía y potencia demandada a la red, lo cual significaba, a juicio del legislador, que el consumidor no abonaría el coste de las redes por la energía autoconsumida si efectivamente no hace uso de la red.

En un primer acercamiento al Real Decreto con una mirada de sostenibilidad ambiental, se observa la inexistencia de ventajas legales en el Real Decreto que pudiesen favorecer a los consumidores por el hecho de la instalación de mecanismos de eficiencia energética. En cambio, las dificultades para el usuario en régimen de autoconsumo son variadas pues sólo de forma excepcional se autoriza el vertido a la red, se prohíbe que la energía producida sea inferior a la energía consumida y el consumidor tendrá que pagar el coste de respaldo por la energía que produce.

Así, ésta supone la cuestión más peliaguda del Real Decreto que en su artículo 18 regula el régimen del autoconsumo y "los costes de respaldo del sistema" por la energía autoproducida[29]. Precisamente, estos costes han sido denominados, en una suerte de figura tributaria atípica, como "impuesto al sol", cuya naturaleza parece ajustarse al pago de una contribución por la función de respaldo que efectúa el conjunto del sistema eléctrico para posibilitar la aplicación del autoconsumo. Este cargo se aplica sobre el autoconsumo horario, es decir, sobre el consumo horario neto de energía eléctrica proveniente de instalaciones de generación conectadas en el interior de una red de un consumidor o de un productor con el que se comparten instalaciones de conexión a la red o conectados a través de una línea directa. No obstante, las exenciones previstas en el reglamento con carácter transitorio mitigan en parte el impacto económico negativo de este cargo sobre las instalaciones de autoconsumo (*cfr*. disp. trans. 1ª)[30].

Pues bien, un primer ajuste del Real Decreto de acuerdo a los parámetros constitucionales, ha venido a producirse mediante la Sentencia del Tribunal Constitucional de 25 de mayo de 2017 que concatena la apertura del autoconsumo de la energía eléctrica a comunidades de vecinos, tras la inicial prohibición de autoconsumo por comunidades de vecinos contenida en el Real Decreto. Y, en segundo lugar, muy recientemente, la Sala 3ª de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, ha desestimado el recurso presentado por la Asociación Nacional de Productores e Inversores

---

29 Además de otros costes, como los *peajes de acceso y los costes del sistema.*

30 Mendoza Losana, *op. cit*., p. 3.

de Energías Renovables (ANPIER) contra el Real Decreto 900/2015 en la Sentencia de 13 de octubre de 2017 que consideró incumplidas la Directiva 2009/28/CE de fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables, pues el real decreto discrimina las tecnologías renovables en beneficio de las tecnologías fósiles y frena la necesaria transición energética hacia un sistema cien por cien renovable; la Directiva 2012/27/UE de eficiencia energética, en cuanto se desincentiva la instalación de mecanismos de eficiencia energética, y la Directiva 2009/72/CE del mercado interior de la electricidad, pues la norma impone, a juicio de los demandantes, unos peajes discriminatorios, así como medidas antieconómicas y desproporcionadas para los consumidores[31].

En primer lugar, conviene explicar, tal y como hace la propia STS que los tres conceptos económicos sufragados por los consumidores eléctricos en su factura son: la energía (incluyendo el respaldo del sistema), los costes del sistema a excepción de las redes y las propias redes.

En primer término, la sentencia considera importante poner de relieve que el autoconsumidor que depende exclusivamente de su propia energía generada por él mismo y que no está conectado al sistema eléctrico no paga nada, señala al respecto: "No hay por tanto, y frente a la expresión que ha hecho fortuna, "impuesto al sol" propiamente tal, sino *contribución a los costes del sistema* (la cursiva es nuestra) cuando un autoconsumidor, además de consumir la energía generada por él mismo, dispone del respaldo del sistema eléctrico para consumir electricidad del sistema en cualquier momento que lo necesite y, en su caso -como es lo habitual-, la consume efectivamente" (FJ 2º).

Ciertamente, resulta parcialmente insatisfactoria la explicación ofrecida por el Tribunal Supremo cuando se refiere a la necesidad de contribuir por el derecho a consumo de la energía eléctrica, apoyándose en dos aspectos que pueden ser críticos: 1) la garantía de suministro que ofrece al consumidor al estar conectada la instalación de energía fotovoltaica, es decir, que ante eventualidades meteorológicas desfavorables el consumidor aparezca la denominada "demanda oculta" de energía eléctrica y, 2) la asignación de valor económico al derecho de consumo futuro de la energía eléctrica.

---

31 Un análisis completo de este pronunciamiento publicamos con el título "El derecho de autoconsumo eléctrico *versus* el "impuesto al sol": Comentarios a la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de octubre de 2017", *Actualidad Jurídica Ambiental*, nº 74, 18 de diciembre de 2017, páginas 1-14, http://www.actualidadjuridicaambiental.com/wp-content/uploads/2017/12/2017_12_18_Paton_Autoconsumo-electrico.pdf

Puede que la argumentación de la justificación de la existencia de los costes de respaldo sea razonable en tanto se refiere a los "servicios de ajuste del sistema" por la disponibilidad de la red para que en el momento de falta de energía eléctrica procedente de la instalación fotovoltaica pueda ser demandada la energía del operador del sistema, pero es algo más controvertido que pueda considerarse lícita la cuantificación económica del derecho de consumo a futuro. De este modo, en nuestra opinión los costes de respaldo deberían cuantificarse sólo en el caso de que se haga efectivo el uso de la energía suministrada desde la red y no configurarse como un coste fijo del sistema eléctrico en todo caso, sin excepciones. No obstante, el TS afirma, sin ambages, que el "coste de respaldo es un coste fijo del sistema, que no desaparece porque en un momento dado no consuma, sino que se repartiría entre el resto de consumidores, creando discriminación" (FJ 2º).

Acerca del fondo de la cuestión, la entidad recurrente alega la arbitrariedad e inseguridad jurídica que eventualmente se produciría en relación con la inexistencia de metodología de los cargos sobre la energía eléctrica a tenor de los artículos 17.1 y 18 del Real Decreto 900/2015. No obstante, si bien el TS admite la posibilidad de que pueda considerarse la insuficiencia de la metodología empleada en la norma, considera que en ningún caso puede afirmarse la existencia de discrecionalidad de la Administración o arbitrariedad por su excesiva indeterminación (FJ 3º). Efectivamente, comparte el TS "la parquedad en los criterios de fijación de los cargos contenidos en los artículos 17 y 18" del Real Decreto y, "sobre todo, en éste último". Dicho lo cual, la postura del TS sostiene que "aún a falta de una completa metodología, la especificación de criterios en los dos preceptos impugnados y los procedimientos de fijación estipulados en la disposición transitoria primera (…) son sin duda suficientes para excluir las imputaciones de arbitrariedad e inseguridad jurídica formuladas por la Asociación recurrente".

De gran interés resulta el FJ 4º de la STS en tanto resuelve la alegación de vulneración respecto del artículo 9.3 de la Ley del Sector Eléctrico, por el supuesto pago adicional de los autoconsumidores respecto de los restantes consumidores ordinarios. En concreto, este precepto establece que los autoconsumidores han de pagar "los mismos peajes de acceso a las redes, cargos asociados a los costes del sistema y costes para la provisión de los servicios de respaldo del sistema que corresponden a un consumidor no sujeto a ninguna de las modalidades de autoconsumo", de manera que en ciertos supuestos se imputa a los autoconsumidores dos cargos adicionales: cargo variable transitorio y cargo fijo, por la energía consumida y la potencia instalada.

Ciertamente, la situación legal que ofrecía el Real Decreto 900/2015, cuya constitucionalidad fue avalada por el Tribunal Supremo, supone una ardua tarea para el autoconsumidor productor de energía eléctrica de sopesar la conexión a la red eléctrica que conlleva los costes descritos o bien la desconexión a riesgo de carecer de energía autoproducida y, por tanto, de abastecimiento de electricidad suministrado por la red. Desde este punto de vista, la contribución por el derecho de consumo –que entendemos es "estimada" a tenor de la interpretación del Tribunal Supremo- de la energía eléctrica se superpone, en nuestra opinión, al deber inexcusable de contribuir por la garantía de continuidad y seguridad en el abastecimiento de la energía eléctrica suficientemente cuantificada ya por los costes del sistema.

En cualquier caso, la postura jurisprudencial señalada instituye el coste de respaldo como una aportación que podríamos considerar un coste permanente de funcionamiento del sistema eléctrico de autoconsumo[32]. Sin embargo, la demanda de dicha energía eléctrica no autoproducida puede que incluso no se produzca y, cuando menos, no debería en todo caso, formar parte de la cuantificación de los costes de respaldo que se conceptualizan por el soporte de la red al suministro de energía, e incluso, difícilmente puede aceptarse una cuantificación siquiera sea estimativa de la demanda potencial, pues puede incluso ser irreal o ficticia.

La prestación del servicio de la energía eléctrica se trata de un servicio imprescindible para la vida personal y las condiciones de vida básicas de la persona cuyo abastecimiento debe asegurarse y el suministro de la red. Ahora bien, como se ha dicho anteriormente, este no es el elemento que sostiene la procedencia de los costes de respaldo, sino tener a disposición del demandante la energía y potencia necesarias para abastecerse.

---

32 El TJUE, en el Auto de 22 de octubre de 2014 (asunto C-275/13) por el que se resuelve la cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo español en relación con la posible consideración como ayuda de Estado de las aportaciones percibidas por ELCOGAS, señala que "constituyen una intervención del Estado o mediante fondos estatales los importes atribuidos a una empresa privada productora de electricidad que se financian por el conjunto de los usuarios finales de la electricidad establecidos en el territorio nacional y que se distribuyen a las empresas del sector eléctrico por un organismo público conforme a criterios legales predeterminados". Y añade que "carece de incidencia al respecto que las cantidades destinadas a compensar los sobrecostes no provengan de un suplemento específico de la tarifa de electricidad y que el mecanismo de financiación considerado no pertenezca en sentido estricto a la categoría de impuesto, exacción fiscal o tasa parafiscal según el Derecho nacional".

No obstante, debemos reseñar que, muy recientemente, gracias al acuerdo de junio de 2018, tras las peticiones de organizaciones internacionales –Greenpeace– y del Parlamento europeo en relación con la ilegalización de medidas como el «impuesto al sol» han sido escuchadas, la Comisión Europea, el Parlamento Europeo y el Consejo Europeo alcanzaron un acuerdo sobre la modificación de la Directiva de Energías Renovables que cristalizó en la Directiva (UE) 2018/2001 del Parlamento Europeo y del Consejo de 11 de diciembre de 2018 relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables que ha fijado un objetivo vinculante del 32% en el uso de las energías renovables para el año 2030 e incluyendo una cláusula de revisión al alza en 2023.

Entre los aspectos de mayor relevancia de la Directiva que, sin duda, afectan a España en relación a la regulación de la energía distribuida y el autoconsumo, se encuentra el establecimiento del derecho de la ciudadanía, autoridades locales, pequeñas y medianas empresas y cooperativas a producir, consumir, almacenar y vender su propia energía renovable, sin estar sujetas a tasas punitivas o a excesivas limitaciones. Asimismo, a partir de 2021, se aplicará la prohibición de cualquier sanción o penalización a la producción de energía renovable, y que tendrá vigencia hasta 2026[33].

Estos términos inciden de lleno en los puntos previamente analizados del Real Decreto 900/2015 a la vista del esperado nuevo contenido de la Directiva que, en efecto, ha llevado a la derogación de los costes de respaldo[34] establecidos por el mismo que, en nuestra opinión, únicamente podían justificarse desde la perspectiva de la sostenibilidad financiera del suministro eléctrico[35].

---

33 A partir de 2027, los Estados miembros podrán revisar este aspecto solamente en el caso de que puedan demostrar, con un análisis coste-beneficio, el impacto negativo en el sistema eléctrico de la exención de los peajes. Esta posible futura revisión no afectará a las instalaciones de autoconsumo de menos de 25 kW, que seguirán exentas del peaje de respaldo.

34 Real Decreto-ley 15/2018, de 5 de octubre, de medidas urgentes para la transición energética y la protección de los consumidores.

35 Una decidida crítica al modelo regulatorio español realiza Galán Sosa, J., "La regulación del autoconsumo de energía eléctrica en Chile y España: una perspectiva comparada", *Revista de Derecho Administrativo Económico*, Nº 26/2018, p. 68.

3. Conclusiones

La consecución de los objetivos de eficiencia energética de los inmuebles está supeditada a las acciones prioritarias que se desarrollan en el marco de la política energética y ambiental de las instituciones europeas. En este contexto, existe un profundo debate que tiene como objetivo preparar la transición energética hacia un mercado energético limpio y renovable, en el que la directiva sobre energías renovables será un instrumento fundamental para la configuración del futuro mercado de la energía que debe permitir cumplir los compromisos ambientales establecidos[36].

En este sentido, el carácter disruptivo de las energías renovables choca con el modelo tradicional de distribución energética y permitir que determinados consumidores puedan acceder a un nuevo modelo donde el consumidor puede producir parte o toda la energía que consume. Si bien los términos eficiencia energética y autoconsumo no son semejantes, desde nuestro punto de vista, el segundo constituye una herramienta básica para mayores logros en el primero. Así, el fomento del autoconsumo incide en el consumo responsable en tanto que el productor de la propia energía es más consciente del coste, ya que interviene directamente en el proceso y, a la postre, es un actor que puede decidir por aquella conducta que considere acorde con las exigencias de eficiencia energética.

Por esta razón, observamos con alivio el nuevo impulso de las instituciones europeas con la ampliación del compromiso del uso de las energías renovables para 2030 y la apuesta por la eliminación de cargas excesivas y barreras al configurado como derecho al autoconsumo eléctrico. En todo caso, esta orientación fortalece la estrategia de economía circular europea que comienza a descender a cada uno de los Estados miembros y a su articulación que parte de maximizar el uso responsable de los recursos y prolongar la vida útil de los bienes y productos.

---

36 Al respecto, sugerimos la lectura del artículo de Martín Murilllo, L., "La necesidad de cambio en el sistema energético español", *Revista de Obras Públicas*, Nº 3584, febrero 2017, pp. 26-31.

BIBLIOGRAFÍA GENERAL

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.

Arín Tapia, A., "Nuevas economías transformadoras", *Revista Vasca de Economía Social*, GEZKI, Nº 14, 2017.

Arroyo, E., "Notas sobre el principio de legalidad y los decretos de necesidad y urgencia en el derecho tributario", *El Derecho*, Nº 12 (16), 2008.

Ates, L. & Acar, S., "Increasing Fiscal Transparency in Energy Policies", in *Environmental Fiscal Challenges for Cities and Transport* (Eds.: Marta Villar Ezcurra et al.), Edward Elgar Publishing, Northampton, 2019.

Ates, L., "Transparency as a Key Prerequisite for the Success of Energy Subsidy Reform: A Case Study of Tax Subsidies in Turkey", in *Aspectos Constitucionales Controvertidos De La Tributación Ambiental* (Ed.: Rodolfo Salassa Boix), Ciencia Derecho y Sociedad (UNC), Córdoba, 2017.

Atiyas, I.; Cetin, T. & Gulen, G., *Reforming Turkish Energy Markets: Political Economy*, Springer, New York, 2012.

Badeni, G., *Tratado de Derecho Constitucional*, La Ley, Buenos Aires, 2006.

Barros, V. y Camilloni, I., *La Argentina y el cambio climático: de la física a la política*, Eudeba, Buenos Aires, 2016.

Buitrago, L. G., *El clima de la Provincia de Jujuy. Cátedra de Climatología y Fenología Agrícolas*, Facultad de Ciencias Agrarias Universidad Nacional de Jujuy, II Edición, 1999, San Salvador de Jujuy.

Casagne, E., *El nuevo marco normativo de las energías renovables*, Publicado en La Ley 01/03/2017.

Catalano, E., *Curso de Derecho Minero*, Zavalía, Buenos Aires, 1999.

Ceppi, N., "Política energética argentina: un balance del período 2003-2015*". Revista Problemas del Desarrollo*, Nº 192 (49), 2018.

Colombo, N., *Misterios de la ciudad de La Plata*, Edición de Autor, La Plata, 2016.

Del Campo, C., "Notas sobre soberanía energética", en *Cuaderno de Derecho Ambiental: Energía y Ambiente,* Nº 8, Instituto de Derecho Ambiental, Academia Nacional del Derecho y Cs. Sociales de Córdoba, 2016.

Doroni, G., "Costo Social y Ambiental de la Generación de Energía Hidroeléctrica ¿Todo lo Alternativo es Sustentable?", en *Cuaderno de Derecho Ambiental: Energía y Ambiente,* Nº 8, Instituto de Derecho Ambiental, Academia Nacional del Derecho y Cs. Sociales de Córdoba, 2016

Durán Cabré, J. M y Gispert Brosa, C., "Fiscalidad medio ambiental sobre la energía: propuestas para España", *Documento de trabajo 2001/10; Institut d' Economía de Barcelona (IEB)*, 2001.

España Pérez, J. A., "Delimitación conceptual del término smart mobility y conceptos afines: presupuesto para la sostenibilidad ambiental", *Actualidad Jurídica Ambiental*, Nº 94, 2019.

Freier, A. y Ibañez, J. I., "El panorama energético argentino del bicentenario. Nuevas perspectivas en materia de energias renovables", *Revista Argumentos*, Nº 16, 2017.

Freier, A. y Schaj, G., "La fractura hidráulica en Argentina: los cambios en el concepto de territorialidad y la emergencia de nuevos regímenes de soberanía", *Revista Enfoques: Ciencia Política y Administración Pública*, Nº 25 (XIV), 2016.

Galán Sosa, J., "La regulación del autoconsumo de energía eléctrica en Chile y España: una perspectiva comparada", *Revista de Derecho Administrativo Económico*, Nº 26, 2018.

Ghiollarnáth, C. N., *Renewable Energy Tax Incentives and WTO Law: Irreconcilably Incompatible? An Examination of the WTO-Consistency of Direct Corporate Tax Incentives for the Development of Renewable Energy*, Wolf Legal Publishers, Nijmegen, 2011.

Giuliani, A, Fernández, N., Hollman, M. A. y Ricotta, N., "La explotación de Vaca Muerta y el impacto socio-económico en la Provincia de

Neuquén. El caso de Añelo: Efectos de la reforma de la ley nacional de hidrocarburos (2014)", *Ciencias Administrativas*, Vol. 4, Nº 7, 4-19 (enero/junio 2016), pp. 4-19.

Gómez Jiménez, M. L., "Estudio preliminar sobre la política vivienda en Andalucía: parámetros normativos de partida", en *Sostenibilidad social y rehabilitación de vivienda* (Dir.: Gómez Jiménez, M. L.), Dykinson, Madrid, 2015.

Grau Ruiz, M. A., "La oportunidad del estímulo fiscal a la eficiencia energética en la rehabilitación de inmuebles para lograr la sostenibilidad en la vivienda", CIRIEC, *Revista jurídica*, Nº 31, 2017.

Grupo de Investigación en Derecho Ambiental, *La institucionalidad ambiental actual en Argentina 2009-2014* (Dir.: Marta Juliá), Narvaja Editor, Córdoba, 2015.

Guy Peters, B., "Modelos alternativos del proceso de la política pública: de abajo hacia arriba o de arriba hacia abajo", *Gestión y Política Pública* IV (2), 1995.

Ministerio de Hacienda, *Informes Productivos Provinciales - Chubut,* Buenos Aires, 2017.

Hernández, A. M., "La descentralización del poder en el Estado argentino", en *Derecho Constitucional* (Dir.: Antonio M. Hernández - Coord.: Paulina R. Chiacchiera Castro), Tomo I, La Ley, Buenos Aires, 2012.

Hidalgo, E., *Comentarios de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires*, Depalma, Buenos Aires, 2000.

Hymel, M. L., "Environmental Tax Policy in the United States: A 'Bit' of History". *Arizona Journal of Environmental Law & Policy*, Vol. 3, 2013.

Hymel, M.: "The US experience with energy-based tax incentives: the evidence supporting tax incentives for renewable energy", *Loyola University Chicago Law Journal*, 2006.

Jaffe, A. B., Newell, R. G., & Stavins, R. N., "A tale of two market failures: Technology and environmental policy", *Ecological Economics*, Nº 54, 2005.

Juliá, M.; Del Campo, C. y Foa Torres, J., *Formulación de políticas públicas ambientales: Los casos de "Aguas", "Bosque Nativo" y "Residuos Peligrosos"*, Lerner, Córdoba, 2013.

Lanzilotta, B., *Impuestos verdes. Viabilidad y posibles impactos en Uruguay,* Santiago de Chile, Naciones Unidas-Cepal, 2015.

Lewis, R. T., "Historia constitucional de Chubut". *El Derecho. Suplemento De Derecho Constitucional*, 2008.

Martín Murilllo, L., "La necesidad de cambio en el sistema energético español", *Revista de Obras Públicas*, Nº 3584, febrero 2017.

Mendilaharzu, Luis. *Energias alternativas*, Bibliotex, San Miguel de Tucuman, 2011.

Mendoza Losana, A. I., "El Real Decreto de autoconsumo eléctrico o la paradoja de pagar por generar energía", *Análisis GA&P*, noviembre 2015.

Morales Lamberti, A., "Controversias ambientales sobre la explotación de reservorios no convencionales: Entre escenarios de políticas jurídicas de promoción y de restricción", en *Cuaderno de Derecho Ambiental: Energía y Ambiente*, Nº 8, Instituto de Derecho Ambiental, Academia Nacional del Derecho y Cs. Sociales de Córdoba, 2016.

Morales Lamberti, A., *Política ambiental, energética y fiscal: relaciones y conflictos de coordinación interjurisdiccional.* Lerner, Córdoba, 2005.

OECD, *Cevresel Performans Incelemeleri Turkiye*, Paris, 2019.

Oliva Pérez, N.; Rivadeneira Alava, A.; Serrano Mancilla, A. y Martín Carrillo, S., *Impuestos verdes: ¿una herramienta para la política ambiental en Latinoamérica?*, Centro de Estudios Fiscales-CEF y Asociación de Economía Ecológica en España-EcoEcoEs y Fundación Friedrich Ebert-FES-ILDIS, Buenos Aires, 2011.

Oxilia, V. y Blanco, G., "Política Energética. Guía Práctica", Documento preparado para OLADE, Quito, 2016.

Palazzo, E., "Algunos aportes sobre los derechos ambientales", *El Derecho*, 24/04/2000.

Patón García, G., "El derecho de autoconsumo eléctrico versus el 'impuesto al sol': Comentarios a la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de octubre de 2017", *Actualidad Jurídica Ambiental*, Nº 74, 2017.

Patón García, G., "Sostenibilidad ambiental de la vivienda: ¿incentivos fiscales para la eficiencia energética de los inmuebles?", en *Aspectos financieros y tributarios del patrimonio inmobiliario* (Dir.: Patón García, G.), Wolters Kluwer-CISS, Madrid, 2018.

Patón García, G., "Sostenibilidad ambiental y financiera: la revisión de la fiscalidad de las energías renovables en España", en *Estudos de Direito da Energia* (Coord.: Tavares da Silva, S.), Instituto Juridico, Universidade da Coimbra, 2014.

Patón García, G., "Tributos y energías renovables: cánones sobre la energía eólica y gravámenes del autoconsumo eléctrico", *El derecho de las energías renovables y el regadío* (Dirs.: Delgado, F. y Gallego, I.), Aranzadi, Pamplona, 2018.

Pigretti, E. A., *Régimen jurídico del petróleo y del gas natural en la República Argentina*, Dunken, Buenos Aires, 2014.

Pistone, P. y Bilbao, I., "The role of tax incentives on the energy sector under the Climate Change's challenges", *Serie Política de la Competencia,* Nº 49, 2015.

Puig Ventosa, I. y Citlalic González, A., "Haciendas locales y medio ambiente: situación y posibles reformas", en *Tributación ambiental y haciendas locales* (Dir.: Serrano Antón, F.), Thomson Reuters-Civitas, Cizur Menor, Navarra, 2011.

Puig Ventosa, I., "Política económica y fiscalidad verde para una economía circular en España", en *Informe sobre sostenibilidad en España 2017*, Fundación Alternativas, Madrid, 2017.

Recalde, M., "La inversión en energías renovables en Argentina". *Revista de economia Institucional*, Nº 19 (36), 2017.

Rodríguez Salas, A., *El derecho ambiental y la Ley General Del Ambiente de Mendoza. Ley N° 5.961*, Ediciones Universidad de Congreso, Mendoza, 2016.

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

Roth, A., "Aportes de la fiscalidad ambiental a las políticas públicas de mitigación y adaptación contra el cambio climático", en *Aspectos constitucionales controvertidos de la tributación ambiental* (Dir.: Rodolfo Salassa Boix - Coords.: Patricia Alderete y Paloma García Córdoba), Advocatus y Ciencia, Derecho y Sociedad-UNC, Córdoba, 2017.

Salassa Boix, R., "La finalidad extrafiscal de los tributos. Algunas notas sobre los tributos medioambientales", en *Temas de Derecho tributario* (Dir.: Eduardo Arroyo) Advocatus y Ciencia, Derecho y Sociedad (UNC), Córdoba, 2013.

Salassa Boix, R. (Dir.), *La protección ambiental a través del Derecho fiscal*, Advocatus y Ciencia Derecho y Sociedad (UNC), Córdoba, 2015.

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.

Salassa Boix, R. y Cáceres Falkiewicz, M. M.: "La tributación ambiental como mecanismo para promover la energía solar en Argentina", en *Políticas públicas, tributacao e energia solar* (Dir.: Cavalcante, D. L. - Coord.: Caliendo, P.), CRV, Curitiba, 2017.

Salassa Boix, R. (Dir.), *Aspectos constitucionales controvertidos de la Tributación Ambiental*, Advocatus y Ciencia Derecho y Sociedad (UNC), Córdoba, 2017.

Santamaría Arinas, R. J., "Economía circular: líneas maestras de un concepto jurídico en construcción", *Revista Catalana de Dret Ambiental*, Vol. 10, Nº 1, 2019.

Shaw, S. J. & Shaw, E. K., "Reform, Revolution, and Republic: The Rise of Modern Turkey, 1808–1975", in *History of the Ottoman Empire and Modern Turkey*, Vol. II, Cambridge University Press, Cambridge, 1977.

Sherlock, M. F. & Stupak, J. M., Energy Tax Incentives: Measuring Value Across Different Types of Energy Resources, 2015. URL: https://fas.org/sgp/crs/misc/R41953.pdf.

Sherlock, M. F., Energy Tax Policy: Historical Perspectives on and Current Status of Energy Tax Expenditures, 2018. URL: www.leahy.senate.gov/imo/media/doc/R41227EnergyLegReport.pdf, last accessed 15 December 2018.

Svampa, M. y Viale, E., *Maldesarrollo la Argentina del extractivismo y el despojo*, Katz editores, Buenos Aires, 2014.

Tripelli, A., "Energías renovables: aportes de su regulación energética en pos de la transición ecológica", *La Ley*, 2017.

Villar Ezcurra, M., "Desarrollo sostenible y tributos ambientales", *Crónica Tributaria*, N° 107, 2003.

Villegas, H., *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Astrea, Buenos Aires, 2003.

WWF-Turkey and BNEF, *Turkey's Renewable Power: Alternative Power Supply Scenarios for Turkey*, 2019.

INDICE GENERAL

Prólogo
Zlata Drnas de Clément *9*

Presentación
Rodolfo Salassa Boix 13

Primera Parte
Derecho argentino

Tributación ambiental y energías renovables en el Estado Nacional Argentino
Rodolfo Salassa Boix 21

Tributación ambiental y energías renovables en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires
Rodolfo Salassa Boix 67

Tributación ambiental y energías renovables en la provincia de Buenos Aires
Rodolfo Salassa Boix y Florencia Dellarossa 97

Tributación ambiental y energías renovables en la Provincia de Catamarca
Nadia Pucheta 119

Tributación ambiental y energías renovables en la Provincia de Chaco
Nadia Pucheta 131

Tributación ambiental y enegías renovables en la Provincia de Chubut
Stefani Helen Betroni 141

Tributación ambiental y energías renovables en la Provincia de Córdoba
Marcos Maximiliano Caceres Falkiewicz 167

Tributación ambiental y energías renovables en la Provincia de Corrientes
Paloma García Córdoba 191

Tributación ambiental y energías renovables en la Provincia de Entre Ríos
Maura Amott 205

Tributación ambiental y energías renovables en la Provincia de Formosa
Maura Amott 227

Tributación ambiental y energías renovables en la Provincia de Jujuy
Agustín Roth 239

Tributación ambiental y energías renovables en la Provincia de La Pampa
Patricia Alderete 257

Tributación ambiental y energías renovables en la Provincia de La Rioja
Rodolfo Salassa Boix y Florencia Dellarossa 271

Tributación ambiental y energías renovables en la Provincia de Mendoza
Paloma García Córdoba 289

Tributación ambiental y energías renovables en la Provincia de Misiones
Stefani Helen Betroni 307

Tributación ambiental y energías renovables en la Provincia de Neuquén
Valeria Bizarro 325

Tributación ambiental y energías renovables en la Provincia de Río Negro
Valeria Bizarro 361

Tributación ambiental y energías renovables en la Provincia de Salta
María de los Ángeles Morales 387

Tributación ambiental y energías renovables en la Provincia de San Juan
Patricia Alderete 409

Tributación ambiental y energías renovables en la Provincia de San Luis
Betino Pérez Miranda 425

Tributación ambiental y energías Renovables en la Provincia de Santa Cruz
Betino Pérez Miranda 455

Tributación ambiental y energías renovables en la Provincia de Santa Fe
Evelyn Daniela Caminos 485

Tributación ambiental y energías renovables en la Provincia de Santiago del Estero
Marcos Maximiliano Cáceres Falkiewicz 503

Tributación ambiental y energías renovables en la Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur
Agustín Roth 513

Tributación ambiental y energías renovables en la Provincia de Tucumán
Kevin Leonel Young 529

Conclusiones
Salassa Boix y Valeria Bizarro 557

SEGUNDA PARTE
DERECHO COMPARADO

Tax expenditures for renewable energy in Turkey
Tributación ambiental y energías renovables en Turquía
Leyla Ates & Sevil Acar 581

Tributación ambiental y energías Renovables en la Unión Europea y España. Una simbiosis a partir de la estrategia de economía circular
Gemma Patón García 607

Bibliografía General 627

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