

V Jornadas de D. Tributario Provincial y Municipal
10 y 11 de mayo de 2018
Panel 1 "Petróleo, Gas y Energía. Impacto en la Tributación Local"
Trabajo de Ponente

**EL IMPACTO DE LA TRIBUTACION LOCAL EN LOS PROYECTOS DE GENERACION
ELECTRICA POR MEDIO DE ENERGIAS RENOVABLES**

MAYO 2018

AUTORES
LORENA ALMADA
CASELLA MARIA ELENA
CHIANI MARTIN

1. CONSIDERACIONES PREVIAS

La promoción de los biocombustibles con la sanción de la ley 26093, en el año 2006, ha sido considerada en la República Argentina una de las alternativas más importantes para diversificar la matriz energética -principalmente en el sector transporte-, mientras se fomenta el desarrollo industrial, al potenciar la transformación de *commodities* agrícolas.

El 15 de octubre de 2015 se promulga la ley 27191, cuyo principal fin es incrementar la participación de las Energías Renovables (EERR) en la **matriz energética eléctrica en nuestro país**, al establecer la obligatoriedad de que a diciembre de 2017 el 8% de la demanda eléctrica total provenga de este tipo de recurso hasta llegar al 20% en el año 2025.

El objetivo de avanzar en una matriz **energética más diversificada** utilizando la mayor multiplicidad de recursos disponibles, renovables y no renovables, buscando el equilibrio entre costo, seguridad de suministro y disminución de emisiones GEI, parece ser uno de los objetivos centrales del gobierno actual.

En esta línea, en el año 2016, mediante ley 27270, Argentina ratifica el Acuerdo de París, por el cual se compromete a desarrollar un plan a largo plazo para transformar su economía, prepararse para los impactos que el cambio climático pueda provocar y darle soporte a los más vulnerables. Los gobiernos deben revisar sus políticas energéticas y fomentar las energías renovables, deteniendo la financiación a los combustibles fósiles y la deforestación.

De esta forma Argentina no solo es uno de los 195 países que firmó el acuerdo de París, sino que declaró el año 2017 como el año de las energías renovables.

En este marco, entendemos que la potestad tributaria de las provincias y sus municipios se halla condicionada por el ordenamiento jurídico vigente, siendo el principal objetivo de nuestro trabajo analizar el impacto de las normas nacionales en la promoción a la generación de este tipo de energía, para de esta forma discernir respecto de la posibilidad o no de una potencial gravabilidad al acceso y el uso de fuentes renovables de energía con cánones o regalías locales.

2. INCENTIVOS A LA SUSTITUCION DE FUENTES ENERGETICAS

Previamente intentaremos definir que es energía renovable. En primer lugar energía es un **recurso natural** que puede aprovecharse industrialmente a partir de la aplicación de tecnología y diversos recursos asociados. El concepto también permite nombrar a la capacidad de poner en movimiento o transformar algo. Renovable por su parte, es **aquello que puede renovarse**. El verbo renovar está vinculado a reemplazar algo, poner de nuevo, transformar o restablecer algo que se había interrumpido.

De esta forma, la noción de energía renovable es la que utiliza los recursos inagotables de la naturaleza, como la biomasa, las radiaciones solares o el viento, los cuales pueden regenerarse naturalmente.

El uso de estas energías, por otra parte, no genera gases de efecto invernadero ni otras emisiones contaminantes.

Dentro de este proceso de sustitución de fuentes energéticas, abandono de las fuentes tradicionales de origen fósil (carbón, petróleo y gas), la política fiscal actuará estimulando las actividades alternativas, que son energías renovables y no contaminantes o, por lo menos, que provocan menos contaminación. Las energías alternativas son el biodiesel, energía eólica, energía solar, hidrógeno, biomasa, fuerza magnética y energías geotérmica y nuclear¹.

¹ SANMARTÍN SOBRÉ, Ignacio: "Incentivos tributarios para las fuentes alternativas de energía" - LL - Imp. - N° 16 - agosto/2007 - págs. 1538/1551, citados por FERRÉ OLIVE, Edgardo H., ob. cit. en nota 35.

V Jornadas de D. Tributario Provincial y Municipal
10 y 11 de mayo de 2018
Panel 1 "Petróleo, Gas y Energía. Impacto en la Tributación Local"
Trabajo de Ponente

Estas fuentes alternativas coexistirán con las fuentes tradicionales de energía², que atento a la crisis energética a nivel mundial en el corto plazo deberán disminuir su consumo en pos del proceso de sustitución mencionado.

En este marco lo que se establece es un calendario para eliminar gradualmente los subsidios a los combustibles fósiles e incentivos a la generación de energías no contaminantes.

Por su parte, el régimen de energía eólica y solar se establece por la ley 25019, que declara de interés nacional la generación de energía eléctrica de origen eólico y solar en todo el territorio de la Nación, estableciendo una desgravación impositiva y un precio preferencial para el Kwh generado mediante estas fuentes de energía renovable.

Se determina que las inversiones de capital destinadas a la instalación de centrales y/o equipos eólicos o solares podrán diferir el pago del impuesto al valor agregado (IVA) por el término de quince (15) años a partir de la promulgación de la ley. Estos diferimientos se cancelarán en quince (15) anualidades a partir del vencimiento del último diferimiento realizado.

Esta actividad gozará de estabilidad fiscal por el término de quince (15) años desde la promulgación de la ley 25019, siempre que esta energía se utilice en los mercados mayoristas y/o que esté destinada a la prestación de servicios públicos (por el DR 1597/99 se excluyen del beneficio las contribuciones de la seguridad social y el IVA).

Los biocombustibles comprenden al bioetanol, biodiesel y biogás. Estos combustibles no producen gases efecto invernadero, constituyen una actividad en pleno desarrollo y en nuestro país se le ha dado un marco regulatorio, por ley 26093, que contempla ciertos incentivos tributarios.

Los incentivos tributarios comprenden la posibilidad de recuperar de manera anticipada el IVA, en el impuesto a las ganancias optar por amortizar de manera acelerada los bienes y los bienes afectados a los proyectos no integrarán la base de imposición del impuesto a la ganancia mínima presunta.

También gozan los sujetos promovidos en los regímenes de las leyes 26093 (biocombustibles) y 26334 (en particular, bioetanol) de exenciones en determinados impuestos, como el impuesto sobre los combustibles líquidos, y bajo ciertas condiciones tampoco tributan al Fondo Hídrico de Infraestructura ni el impuesto adicional al gas oil, fijándose el tratamiento tributario a dispensar considerando si los biocombustibles son puros o mezcla y que los sujetos sean o no promovidos³.

Mientras tanto, como menciona Molina⁴, por el lado del biodiésel, ante la falta de proyectos de producción del mismo que cumplieran con todos los requisitos establecidos por el artículo 13 de la ley 26093, para atender la demanda en el mercado interno destinada a cumplir con el mandato de corte, la Autoridad de Aplicación del Programa Nacional de Biocombustibles -en este caso, la ex Secretaría de Energía (SE) por tratarse de temas técnicos- creó un Programa de

² A estas fuentes tradicionales de energía se le aplican las siguientes normas tributarias: L. 23966, Cap. I, Título III (impuestos sobre los combustibles líquidos y el gas natural), L. 26028 (impuesto sobre la transferencia o importación del gasoil), L. 26181 (Fondo Hídrico de Infraestructura), L. 15336 y 24065 (Régimen de la energía eléctrica). Con relación a los recursos naturales no renovables, Scalone desarrolla en un documento el rol del Estado y los modos de imposición frente a los recursos naturales y, en especial, la complejidad del tratamiento tributario de los recursos no renovables. Scalone, Enrique L.: "Impuesto sobre los recursos naturales no renovables" - Tratado de Tributación - Política y Economía Tributaria - T. II - vol. I - en Díaz, Vicente O. (dir.): "La tributación medioambiental" - Ed. Astrea - Cap. VI - págs. 533/593 citados por FERRÉ OLIVE, Edgardo H., "Presupuesto público y fiscalidad ambiental", Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE), t. XXXIV, diciembre 2013.

³ FERRÉ OLIVE, Edgardo H., ob. Cit. en nota 1.

⁴ MOLINA, Claudio: "Biocombustibles frente a la reforma de la Ley 27430", Editorial ERREPAR, Consultor Agropecuario, marzo 2018.

V Jornadas de D. Tributario Provincial y Municipal
10 y 11 de mayo de 2018
Panel 1 "Petróleo, Gas y Energía. Impacto en la Tributación Local"
Trabajo de Ponente

Abastecimiento de Biodiésel en el mercado interno, que inicialmente fue ratificado por la resolución 7/2010 del citado organismo, y luego sustituido por otros acuerdos, que también fueron ratificados por sendas resoluciones. Esta operatoria se mantiene vigente al día de la fecha, no habiéndose procedido a la apertura de un registro de proyectos promocionados, por lo que en los hechos, ningún productor de biodiésel que orienta su producción a atender la demanda en el mercado interno pudo acceder a la promoción ofrecida por la ley 26093, teniendo la única opción de operar bajo este tipo de acuerdos.

Siendo así, en la práctica, la desgravación establecida por el artículo 15, inciso 3), de la ley 26093 se hace efectiva a través del cumplimiento de esos convenios. En este sentido, la cláusula novena del acuerdo de abastecimiento ratificado por la citada resolución 7/2010 de la ex SE establece que "las elaboradoras" no podrán solicitar, tramitar ni reclamar los beneficios promocionales explicitados en los puntos 1 y 2 del art. 15 de la ley 26093, mientras que la cláusula décima del mismo establece que "*la cantidad de biodiésel suministrada en el marco del 'acuerdo' se encontrará comprendido en el punto 3 del artículo 15 de la ley 26093*", o sea, fuera del alcance del impuesto a los combustibles líquidos y el gas natural, y del impuesto a la transferencia y/o importación de gasoil.

Jamás fueron armonizadas las disposiciones que en materia de desgravación de biocombustibles, se establecieron en el artículo 4 del Título III, Capítulo I de la ley 23966, y en el artículo 15, inciso 3), de la ley 26093.

Tampoco el Poder Ejecutivo emitió acto positivo alguno por el que se incluya una alícuota específica al biodiésel o al bioetanol entre los productos gravados en el impuesto a los combustibles líquidos y el gas natural, que figuran en el artículo 4 del Título III, Capítulo I, de la ley 23966 -hecho que vale la pena destacar, guarda coherencia con el postulado básico de este tributo, que es gravar a los hidrocarburos, como castigo por los efectos colaterales negativos que genera su combustión al medio ambiente y a la salud-

Respecto a las renovables, como mencionáramos, Argentina esta en la búsqueda de generar más energía limpia y así quedo patentado con la apertura a la ronda de subastas energéticas conocidas como RenovAr. La Ley N° 27.191, prevé que se incremente la participación de las fuentes renovables de energía en la matriz eléctrica hasta alcanzar un 50% en el año 2040.

Las actividades comprendidas dentro del nuevo esquema de promoción son: la ejecución de obras de infraestructura, incluyendo los bienes de capital; obras civiles; electromecánicas y de montaje; y otros servicios vinculados que integren la nueva planta de generación o la ampliación de plantas existentes⁵.

Por el Artículo 7° del Decreto N° 882 de fecha 21 de julio de 2016 se sustituye el inciso 2 del Artículo 7° de la Ley N° 27.191, designándose al ESTADO NACIONAL, a través del MINISTERIO DE ENERGÍA Y MINERÍA, como fiduciante y fideicomisario del FODER y al BANCO DE INVERSIÓN Y COMERCIO EXTERIOR como fiduciario, aclarando que el fiduciario podrá ser sustituido por decisión del fiduciante, y que serán beneficiarias las personas humanas domiciliadas en la República Argentina y las personas jurídicas constituidas en la República Argentina que sean titulares de un proyecto de inversión con los alcances definidos en el Artículo 8° de la Ley N° 26.190 que haya sido aprobado por la Autoridad de Aplicación.

Los compromisos asumidos por los grandes países desarrollados (Estados Unidos, China, etc.) en la COP 21 de Paris (Diciembre de 2015), entre ellos colaborar con herramientas financieras para los países en vías de desarrollo que se comprometan con la lucha contra el cambio

⁵ <http://www.berettagodoy.com/newsletter/nuevo-regimen-de-fomento-para-la-inversion-en-energias-renovables/>

climático, son beneficiosos para el desarrollo de las energías renovables en la región de Sudamérica.

Mencionadas las normas vigentes sobre la materia, nos queda analizar la problemática relacionada con la potestad tributaria local y la potencial gravabilidad del acceso y el uso de fuentes renovables de energía con cánones o regalías.

3. LA PROBLEMÁTICA RELACIONADA CON LA POTESTAD TRIBUTARIA LOCAL

A poco de reglamentarse la ley 25019, y de que comenzaran a avizorarse proyectos de inversión en bienes de capital destinadas a la instalación de centrales y/o equipos eólicos o solares, todos nos sorprendimos con el insólito pero real intento de aplicar **impuesto al sol** que pretendió cobrar la Provincia de La Rioja, quien presentara un amparo judicial para trabar la instalación del parque solar que construyera la empresa 360Energy en la localidad de Nonogasta, con fundamento en que no le pagaba regalías a la administración local por el uso del sol. (En España y Portugal está vigente este gravamen).

La potencial gravabilidad del acceso y el uso de fuentes renovables de energía con cánones o regalías, entendemos es lo que puede implicar la paralización y/o el desánimo al momento de decidir la inversión.

En ese contexto no podemos dejar de señalar que probablemente, la fiscalidad provincial y municipal sea una fuente renovable e inagotable de dificultades, para las empresas que lleven adelante proyectos. Quizás dentro de unos pocos años, sobre la base de la eficiencia creciente de los procesos, y la disminución de los precios de los bienes de capital, la industria de la generación de energía a partir de fuentes renovables presente una solidez económica, y una rentabilidad tal que amerite sujetarla a una importante presión tributaria. No todavía.

Por eso es necesario que analicemos el marco jurídico constitucional, las potestades y limitaciones que en esta materia encontramos al poder tributario local.

En materia de servicios públicos regulados, en este caso generación de energías renovables coexisten competencias locales y federales. Esto suscita no pocos conflictos en la interpretación y aplicación de la normativa derivada.

En el tema de la fiscalidad local se incluyen la tributación que cae bajo la órbita provincial y la propia de municipios y comunas.

La fiscalidad municipal abarca sólo la aplicación de tributos, pero en el ámbito provincial incluye tributos y regalías o cánones, derivada del ejercicio del dominio originario que le corresponde a las provincias sobre "los recursos naturales existentes en su territorio", según lo establecido en la CN art 124.

Así, la potestad tributaria de los gobiernos provinciales y/o municipios se halla condicionada por el ordenamiento jurídico vigente.

La existencia de múltiples niveles de organización estatal, originan un conjunto de normas y principios, algunos establecidos por la Constitución, otros mediante convenios entre los diferentes estados con carácter general o bien limitadamente a un tipo particular de impuestos.

Seguidamente, efectuaremos un intento de clasificación de las limitaciones con las que se valla el poder tributario provincial en materia de energía renovable. Así, estos límites provienen de:

1. La Constitución nacional
2. Los tratados internacionales;
3. Las leyes nacionales
4. Los pactos fiscales

3.1. LA CONSTITUCION NACIONAL

3.1.1. EL MANDATO CONSTITUCIONAL DE PROTEGER EL MEDIO AMBIENTE EN LA REPUBLICA ARGENTINA

El deber del Estado de preservar un ambiente sano es consolidado con la reforma constitucional de 1994⁶, que reconoce explícitamente el orden público ambiental.

Así, se constitucionaliza el derecho al medioambiente, que tiene la peculiaridad de constituir un derecho personalísimo, esencial, humano; y en otro aspecto, un derecho predominantemente social. Se lo considera entre los denominados "derechos humanos" de "tercera generación" basados en conceptos de cooperación y solidaridad; y también entre los "derechos de cuarta generación" por su carácter intergeneracional⁷

Tradicionalmente, en nuestro país, la protección ambiental era una materia reservada a las Provincias muchas de las cuales, hasta la década de 1990, dictaron leyes generales y sectoriales. Era también una competencia municipal vinculada al urbanismo y la salubridad, dentro del poder de policía de la propiedad y de las actividades privadas⁸.

Silva⁹ expresa que de esta manera se fue desarrollando un derecho ambiental de naturaleza local (especialmente con la sanción de normas sobre aguas, ordenamiento del territorio y uso del suelo y de los bosques) que, debido a las asimetrías en su desarrollo de una provincia a otra, significó el imperio de un sistema jurídico ambiental caótico, disperso y contradictorio.

El citado autor señala que el gobierno federal buscó remedio a ello mediante el sistema de las leyes nacionales de adhesión, cuyos antecedentes en materia ambiental son bien conocidos y alcanzaron, entre otras normas, a la ley 13.273, sobre riqueza forestal, a la ley 20.284, sobre la prevención de situaciones críticas de contaminación atmosférica, y a la ley 22.428, sobre protección, conservación y recuperación de la capacidad productiva de los suelos. Dichas normas, al igual que la ley 24.051, de residuos peligrosos, constituyeron ordenamientos dictados por el Congreso de la Nación en su carácter de legislatura local (en tanto y en cuanto regularon materias reservadas a las jurisdicciones locales, y el Congreso de la Nación tenía ese carácter respecto de la Capital Federal), invitándose a las provincias al dictado de normas de adhesión, con el fin de promover un régimen normativo uniforme para todo el territorio de la Nación en materias ambientales y de recursos naturales.

Y agrega que estas normas de adhesión tuvieron un resultado dispar en su aceptación y aplicación en las jurisdicciones locales, y, por tanto, no fueron una herramienta eficaz para el logro del objetivo propuesto.

Dicha situación, sumado, como indica Díaz Ricci y De la Vega¹⁰, a las dimensiones de los problemas ambientales y la toma de conciencia internacional produjeron un desplazamiento de la competencia hacia la Nación.

⁶ Mediante el inciso k) del art. 3 de la ley 24.309 se habilitó el emplazamiento del tema "Preservación del Ambiente" y fue tratado en la Comisión de Nuevos Derechos y Garantías en la convención constituyente del año 1994.

⁷ CAFFERATTA, Néstor: "Panorama Actual del Derecho Ambiental", en "Cuestiones Actuales de Derecho Ambiental", El Derecho, 2007, p.9 y ss.

⁸ DÍAZ RICCI, Raúl y DE LA VEGA DE DÍAZ RICCI, Ana: "Principios articuladores para una red federal ambiental", ponencia del V Congreso Argentino de Administración Pública, "Administración Pública y Cuestión Federal: la red Nación, Provincias y Municipios", trabajo elaborado en los seminarios del Proyecto "Instrumentos de Política y Gestión Ambiental y descentralización competencial en el NOA" Código: 26/L403, CIUNT, Universidad Nacional de Tucumán.

⁹ SILVA, Carlos: "La distribución de competencias normativas y ejecutivas entre la Nación y las Provincias en materia ambiental", septiembre de 2003, publicado en: http://www2.medioambiente.gov.ar/documentos/cofema/documentos/presupuesto_legislacion/informe_silva.pdf

¹⁰ DÍAZ RICCI, Raúl y DE LA VEGA DE DÍAZ RICCI, Ana, ob. cit. en nota 8.

De tal manera, con la incorporación del art. 41 se establecen verdaderos principios rectores de derecho ambiental en nuestra Constitución nacional, el cual reza: "*Todos los habitantes gozan del derecho a un ambiente sano, equilibrado, apto para el desarrollo humano y para que las actividades productivas satisfagan las necesidades presentes sin comprometer las de las generaciones futuras; y tienen el deber de preservarlo. El daño ambiental generará prioritariamente la obligación de recomponer, según lo establezca la ley.*

Las autoridades proveerán a la protección de este derecho, a la utilización racional de los recursos naturales, a la preservación del patrimonio natural y cultural y de la diversidad biológica, y a la información y educación ambientales.

Corresponde a la Nación dictar las normas que contengan los presupuestos mínimos de protección, y a las provincias, las necesarias para complementarlas, sin que aquéllas alteren las jurisdicciones locales.

Se prohíbe el ingreso al territorio nacional de residuos actual o potencialmente peligrosos, y de los radiactivos".

Asimismo, la relación de tutela del acceso de los particulares a un ambiente sano se organiza por vía del denominado "amparo ambiental", como instrumentación de la defensa de derechos de incidencia colectiva, en función de lo dispuesto por el art. 43 de la Constitución nacional.

Si bien no es objeto de este trabajo efectuar un análisis pormenorizado del art. 41, sí es necesario nos detengamos en el siguiente concepto: "**Corresponde a la Nación dictar las normas que contengan los presupuestos mínimos de protección, y a las provincias, las necesarias para complementarlas, sin que aquéllas alteren las jurisdicciones locales**"

Aquí el mandato constitucional establece que corresponde a la Nación dictar las normas que contengan los presupuestos mínimos de protección en materia ambiental, y a las provincias las necesarias para complementarlas, sin que aquéllas alteren las jurisdicciones locales.

Se trata de normas de base, umbral, de piso, uniformes, comunes, sobre las cuales se va a construir el edificio total normativo de la problemática ambiental en la Argentina.

La Constitución nacional no precisa el contenido y alcance de dichas normas de presupuestos mínimos, los que habrán de hallarse, según entiende Silva¹¹, en el juego armónico de dos principios constitucionales: el primero, de división de competencias entre la Nación y las provincias, surge del art. 121¹² de la CN, conforme al cual las facultades de la Nación constituyen la excepción y no la regla, y en consecuencia deberían alcanzar solamente las materias mínimas indispensables para asegurar el fin que el constituyente tuvo en miras al hacer la delegación, y ninguna otra. Es decir, el alcance de dichas normas deberá interpretarse de manera restrictiva, no extensiva.

El segundo principio, deriva de la necesidad de contar con un sistema jurídico uniforme a fin de asegurar que todos los habitantes gocen del derecho a un ambiente sano y equilibrado (conforme aclara el mismo artículo 41 de la Constitución nacional), y en consecuencia las provincias no podrán dictar normas de protección ambiental menos exigentes, -sí podrán establecer obligaciones y derechos superiores- por lo que su sanción asegura el imperio del presupuesto mínimo en el territorio de toda la Nación.

En el mismo sentido se ha expedido la Corte Suprema de Justicia de la Provincia de Buenos Aires, en la causa "*Granda, Aníbal y otros v. EDELAP S.A.*", del 24/9/2008, al sostener que el deslinde de competencias que establece la norma, requiere una actividad concurrente en la que la Nación fija los presupuestos básicos o mínimos de protección, contemplando la complementación de los mismos por los regímenes provinciales, que podrán establecer una protección mayor. Ello como consecuencia de haberse producido una delegación por parte de las

¹¹ SILVA, Carlos, ob. cit. en nota 9.

¹² "...las provincias conservan todo el poder no delegado a la Nación..."

provincias, a favor de la Nación en lo que hace a la determinación de los principios básicos para la regulación de la protección ambiental en todo el territorio nacional.

Continuando con el análisis del texto constitucional, observamos que **las provincias han conservado el dominio originario de los recursos naturales existentes en su territorio, conforme lo prevé el art. 124.**

Esta disposición debe ser considerada con cuidado en la medida que al titular del dominio de algún bien, en nuestro caso los recursos naturales, como regla general, le corresponde el ejercicio de la jurisdicción sobre el mismo. En esta materia, como hemos visto, se ha producido una delegación a favor de la Nación en lo que hace a la determinación de "presupuestos mínimos" para la protección ambiental, los que deberán aplicarse necesariamente en relación con el uso de los recursos naturales. Ahora bien, la combinación de ambas disposiciones -arts. 41 y 124 CN- nos induce a pensar que la delegación se efectuó bajo la condición de que su ejercicio no importara un vaciamiento del dominio que tienen las provincias sobre esos mismos recursos. De otro modo no se entiende cuál habría sido la intención del constituyente al establecer la cláusula de resguardo de la competencia provincial que importa el art. 124, in fine¹³. Como vemos, aquí aparecen conceptos como dominio, jurisdicción y competencia que debemos distinguir, aunque brevemente, antes de continuar nuestro desarrollo. Díaz Ricci y De la Vega¹⁴ señalan que el **dominio** hace referencia al derecho real por el cual una cosa se encuentra sometida a la voluntad y la acción de una persona. La **jurisdicción**, en sentido amplio supone *potestas*, como cúmulo de competencias atribuidas a un órgano de poder sobre la base de la función o las funciones que son propias del estado para cumplir determinadas actividades (no debe confundirse con la jurisdicción como actividad judicial). Refiere a la potestad regulatoria, fiscalizadora y sancionatoria del estado sobre un determinado bien¹⁵.

Los citados autores indican que según Frías¹⁶ mientras el dominio lleva necesariamente a la jurisdicción si nada la limita o excluye, la jurisdicción no necesariamente lleva al dominio.

Conforme la doctrina mencionada, "la **competencia** es una noción ambigua, más amplia y engloba la de potestad (...) suele entenderse como el conjunto de potestades de un orden de gobierno en relación con una o más materias ligadas al interés respectivo y que se ejercen en una jurisdicción territorial. Se entrecruzan, por un lado, las potestades –de ordenación, de gestión, sancionatorias, etc.- y, por otro, los objetos sobre los que se aplican las potestades y que pueden ser concretados o especificados en diferente grado, por ejemplo, urbanismo, planificación urbanística, aprobación de planes generales, concesión de licencias, concesión de licencias especiales, declaración de ruina, etc".

Y concluyen: "Según lo expuesto, los tres órdenes de gobierno están conformados por autoridades políticas que ejercen un conjunto de competencias y potestades en una jurisdicción

¹³ "El Nuevo Artículo 41 de la Constitución Nacional y la distribución de competencias Nación-Provincias. Reglas constitucionales a considerar", de la Fundación Ambiente y Recursos Naturales –FARN- en <http://www.farn.org.ar/docs/a11/art11-3.html>

¹⁴ DÍAZ RICCI, Raúl y DE LA VEGA DE DÍAZ RICCI, Ana: "Dominio municipal público y privado: articulación de competencias para el ordenamiento territorial ambiental", ponencia presentada en el X Seminario de RedMuni, 13 y 14 de agosto de 2009, en el marco del Proyecto de Investigación "Instrumentos de Política y Gestión Ambiental y descentralización competencial en el NOA" Código: 26/L403, CIUNT, Universidad Nacional de Tucumán.

¹⁵ BOTASSI, Carlos, "Dominio y Jurisdicción. Competencia nacional, provincial y municipal", en VVAA, Organización Administrativa, Función Pública y Dominio Público, RAP, Buenos Aires, 2005, p. 675, citado por DÍAZ RICCI, Raúl y DE LA VEGA DE DÍAZ RICCI, Ana, ob. cit. nota 14.

¹⁶ FRÍAS, Pedro: "Dominio y Jurisdicción de la Nación y las provincias", en Aavv, *Derecho Público Provincial*, Buenos Aires, Depalma, 1985, p. 323, citado por DÍAZ RICCI, Raúl y DE LA VEGA DE DÍAZ RICCI, Ana, ob. cit. nota 14.

territorial y poseen además un dominio o derecho real sobre ciertos bienes mediante los cuales cumplen los cometidos de bien común que son inherentes a su condición de estado".

A su vez, el citado párrafo del art. 41, remata con la frase "sin que aquéllas alteren las jurisdicciones locales", expresión que, -conforme se desprende de la exposición del convencional Natale¹⁷-, parece destinada únicamente a reconocer que las autoridades de aplicación de las disposiciones a dictarse, sean en su caso las provinciales.

En otras palabras, "sin alterar las jurisdicciones locales" significa no atribuir a la Nación la facultad de constituirse en autoridad de aplicación de las normas en las jurisdicciones locales, facultad que compete a las Provincias por no haber sido objeto de delegación, en pos del respeto de las autonomías provinciales¹⁸.

Por tanto, toda la administración como la jurisdicción en materia ambiental es provincial, pero la legislación es prioritariamente federal y subsidiariamente local¹⁹.

Pero, nos preguntamos, ¿qué se entiende por jurisdicciones locales? El artículo aquí analizado se refiere a las jurisdicciones provinciales, aunque conforme el artículo 123 de la Constitución nacional, las provincias deben asegurar la autonomía municipal, y la Nación no puede, por medio de las leyes de presupuestos mínimos, alterar la distribución de competencias entre las provincias y los municipios²⁰.

Y esto así, además, porque la protección ambiental es un mandato dirigido a las autoridades de los tres órdenes de gobierno político descentralizado: Nación, provincias y municipios.

Como bien señala Canosa²¹ la materia ambiental se presenta como una materia compartida entre el estado central y los niveles políticamente autónomos, como las Provincias, y de éstas con los Municipios y otros niveles territoriales políticamente autónomos.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ya ha tenido oportunidad de manifestarse al respecto en la causa "*Roca, Magdalena*", en respuesta a una demanda interpuesta por un particular contra la Provincia de Buenos Aires, a fin de que se declare la inconstitucionalidad de la ley provincial 11.366, por medio de la cual la demandada homologó un convenio celebrado entre el entonces gobernador de la Provincia y la empresa "Corporación Defensa Costera -Codeco-", con el objeto de que se construyese una muralla de 30 kilómetros sobre el Río de la Plata desde el arroyo Sarandí hasta la divisoria de los Partidos de Berazategui y Ensenada.

En la parte pertinente, la sentencia sostiene que son "las autoridades administrativas y judiciales del Estado de la Provincia de Buenos Aires las encargadas de valorar si la obra proyectada afecta aspectos tan propios del derecho provincial, como lo es todo lo concerniente a la protección del ambiente. En efecto, corresponde reconocer en las autoridades locales la facultad de aplicar los criterios de protección ambiental que consideren conducentes para el bienestar de la comunidad para la que gobiernan, como asimismo valorar y juzgar si los actos que llevan a cabo sus autoridades, en ejercicio de poderes propios, afectan el bienestar perseguido"²².

A partir de los lineamientos establecidos en la Constitución nacional y en los tratados internacionales ratificados sobre la protección del medio ambiente, el Congreso nacional ha dictado leyes que regulan diversos aspectos relacionados con este asunto, entre las que cabe destacar, la ley 25.675, denominada "Ley General del Ambiente", en su art. 6° estipula que

¹⁷ La exposición del convencional Natale en los Debates de la Convención Nacional Constituyente, versión taquigráfica, p. 1622.

¹⁸ SILVA, Carlos, ob. cit. en nota 9.

¹⁹ La exposición del convencional Natale, ob. cit. en nota 17.

²⁰ SILVA, Carlos, ob. cit. en nota 9.

²¹ DÍAZ RICCI, Raúl y DE LA VEGA DE DÍAZ RICCI, Ana, ob. cit. en nota 8.

²² CSJN, Fallos 318:992, in re "*Roca, Magdalena c/ Buenos Aires, Provincia de s/ inconstitucionalidad*", 16/5/1995.

“presupuesto mínimo es cualquier norma nacional que tenga por objeto proteger el medio ambiente”; además promueve mecanismos de concertación y de búsqueda de consensos entre el Gobierno Federal y los Gobiernos Provinciales, para la efectiva aplicación de esas normas. Conforme a ella, la política ambiental argentina está sujeta al cumplimiento de los siguientes principios: de congruencia, de prevención, precautorio, de equidad intergeneracional, de progresividad, de responsabilidad, de subsidiariedad, de sustentabilidad, de solidaridad y de cooperación.

En cuanto a lo previsto en las constituciones provinciales respecto de su competencia en materia ambiental, al relevar los ordenamientos fundamentales de cada jurisdicción, hemos podido observar que la mayoría de ellos prevén, entre los derechos y garantías, el derecho a un ambiente sano y equilibrado, como así también regulan el mandato a las autoridades provinciales de adoptar las medidas necesarias para su preservación. Sólo las provincias de Mendoza, Santa Fe y Misiones no han plasmado aún políticas ambientales dentro de su normativa constitucional. Respecto de estas últimas, cabe destacar que las provincias de Misiones y Santa Fe no han reformado sus respectivas Constituciones provinciales con posterioridad al año 1994, por tanto se hallan pendientes de adaptación, mientras que la de Mendoza incluye enmiendas del año 1997, que no han hecho referencia al tema ambiental.

Además, es dable mencionar que las previsiones sobre el medio ambiente no son uniformes de una jurisdicción a otra en cuanto a las competencias municipales sobre la materia.

Así, no se reconocen expresa y específicamente las atribuciones de los municipios en materia ecológica en los textos constitucionales de las provincias de Buenos Aires, Formosa, La Pampa, Río Negro, Santa Cruz, y San Juan.

En cambio, los ordenamientos fundamentales de las provincias de Córdoba, Catamarca, Chaco, Chubut, Corrientes, Entre Ríos, Jujuy, La Rioja, Salta, San Luis, Santiago del Estero, Tierra del Fuego, y Tucumán, asignan a los municipios y comunas de su jurisdicción atribuciones de competencias sobre el medio ambiente, aunque, como dijimos, de modo no uniforme, con mayor o menor grado de precisión según el caso, sin replicar, con excepción de la provincia de Neuquén²³, el sistema de presupuestos mínimos y complementos respecto de sus municipios.

A su vez, muchas de ellas definen a las competencias municipales en este asunto, sujetándolas a las atribuciones provinciales, y a lo dispuesto por la Carta Orgánica y/o Leyes Orgánicas de Municipalidades y Comunas.

Como corolario, aparece reflejado en lo expuesto que la competencia municipal en materia ambiental, como en el resto de las materias, aparece supeditada a lo que regulen las constituciones de las provincias a las que pertenecen, así como a lo que establezcan sus Cartas Orgánicas –cuando corresponda-, y Leyes Orgánicas de Municipalidades y Comunas.

Por tanto, coincidimos con Díaz Ricci y De la Vega²⁴ cuando enuncian que cada Bloque Constitucional Provincial presenta sus particularidades y, aunque pueden enunciarse principios generales, cada sistema de derecho público provincial exige un análisis específico.

3.1.2. CONSTITUCION NACIONAL: CLÁUSULA DEL PROGRESO (ART. 75, INCS. 18 Y 19)

El inciso 18 del artículo 75 establece: “Corresponde al Congreso proveer lo conducente a la prosperidad del país, al adelanto y bienestar de todas las provincias, y al progreso de la ilustración, dictando planes de instrucción general y universitaria, y promoviendo la industria, la inmigración, la construcción de ferrocarriles y canales navegables, la colonización de tierras de

²³ Art. 92.: “Corresponde a la Provincia el dictado de normas ambientales complementarias de las nacionales y de protección ambiental, de aplicación a todo su territorio, pudiendo los municipios dictar normas pertinentes de acuerdo a sus competencias...”

²⁴ DÍAZ RICCI, Raúl y DE LA VEGA DE DÍAZ RICCI, Ana, ob. cit. en nota 8.

V Jornadas de D. Tributario Provincial y Municipal
10 y 11 de mayo de 2018
Panel 1 "Petróleo, Gas y Energía. Impacto en la Tributación Local"
Trabajo de Ponente

propiedad nacional, la introducción y establecimiento de nuevas industrias, la importación de capitales extranjeros y la exploración de los ríos interiores, por leyes protectoras de estos fines y por concesiones temporales de privilegios y recompensas de estímulo".

A partir de la reforma constitucional de 1994 se incorpora, como inciso 19 del artículo 75 una regulación que algunos autores denominan "cláusula del progreso y de la justicia social", la cual, conforme a los dos primeros párrafos, dispone: "Corresponde al Congreso proveer lo conducente al desarrollo humano, al progreso económico con justicia social, a la productividad de la economía nacional, a la generación de empleo, a la formación profesional de los trabajadores, a la defensa del valor de la moneda, a la investigación y desarrollo científico y tecnológico, su difusión y aprovechamiento".

"Proveer al crecimiento armónico de la Nación y al poblamiento de su territorio; promover políticas diferenciadas que tiendan a equilibrar el desigual desarrollo relativo de provincias y regiones. Para estas iniciativas, el Senado será Cámara de origen".

En el orden provincial, una disposición similar está contenida en el artículo 125²⁵ de la Constitución nacional, con la cual se generan facultades concurrentes, ajustadas a la subordinación instaurada por nuestro sistema federal de gobierno, con fines últimos de interés general.

Bulit Goñi²⁶ indica que la matriz tributaria que presenta esta cláusula se refiere a la validez de las normas nacionales que dispongan exenciones de tributos provinciales y municipales. Dándose también con normas provinciales respecto de tributos municipales, y con las liberalidades, diferimientos, prórrogas, rebajas, etc.

El aludido autor ensambla la llamada cláusula del progreso con otras dos cláusulas, como de contenido tributario implícito, cuales son los incisos 13) y 30), por cuanto, considera, integran un subsistema orgánico y consistente que reafirma la sabiduría constitucional. Así ha expresado: "Más aún: la propia Constitución, en el mismo artículo 67²⁷, ha insertado una tercera cláusula, previendo que opere en armónico subsistema con aquellas dos, para que sea la Nación, en ejercicio de la supremacía que le otorga el artículo 31, la que pueda decir, con la autoridad que le otorga la de ser el nivel que puede reglar el comercio interjurisdiccional -inc. 12)²⁸- y ejercer jurisdicción exclusiva en los lugares de utilidad nacional -inc. 27)²⁹-, cuando la actuación provincial efectivamente le afecta. Aludimos al inciso 16)³⁰, la llamada cláusula de la prosperidad, o del progreso, o del desarrollo"³¹.

La determinación de cuándo la acción provincial entra en efectiva colisión con el campo nacional previsto por la Constitución, y debe por tanto ceder ante él, ha quedado históricamente deferida a

²⁵ Art. 125 de la CN: "Las provincias pueden celebrar tratados parciales para fines de administración de justicia, de intereses económicos y trabajos de utilidad común, con conocimiento del Congreso Federal; y promover su industria, la inmigración, la construcción de ferrocarriles y canales navegables, la colonización de tierras de propiedad provincial, la introducción y establecimiento de nuevas industrias, la importación de capitales extranjeros y la exploración de sus ríos, por leyes protectoras de estos fines, y con recursos propios".

²⁶ BULIT GOÑI, Enrique G.: *Impuesto sobre los ingresos brutos*, segunda edición, ediciones Depalma, Buenos Aires, 1997, p. 13.

²⁷ Hoy art. 75.

²⁸ Hoy inc. 13.

²⁹ Hoy inc. 30.

³⁰ Hoy incisos 18 y 19.

³¹ BULIT GOÑI, Enrique G.: "Acerca de la cláusula del desarrollo en la Constitución", septiembre 1991, t. LXVI, La Información, p. 500 y ss.; BULIT GOÑI, Enrique G.: "Reflexiones sobre el régimen de coparticipación federal y respecto de los impuestos locales", Doctrina Tributaria Errepar, t. XI, octubre 1991, Errepar digital (www.errepar.com o Errepar CD).

V Jornadas de D. Tributario Provincial y Municipal
10 y 11 de mayo de 2018
Panel 1 “Petróleo, Gas y Energía. Impacto en la Tributación Local”
Trabajo de Ponente

la decisión judicial, y dado lugar a muchos pronunciamientos³²; con fundamento en la supremacía del derecho federal sobre el derecho local (provincial y municipal) y del provincial sobre el municipal (art. 31).

En reiteradas oportunidades³³, el autor citado ha afirmado que, en la mayoría de tales controversias, no se ha evidenciado una puja efectiva entre la nación y las provincias, porque no son ellas las que se han enfrentado. Por el contrario, se ha tratado del intento de terceros, los sujetos afectados por los tributos que, con el pretexto e invocación de tal colisión de poderes, han pretendido liberarse de la carga tributaria local en su caso concreto.

Como señala Naveira de Casanova³⁴, la discusión sobre esta cláusula gira alrededor de la última frase del inciso 18, donde lo conducente a la prosperidad del país y bienestar de las provincias y sus habitantes se puede disponer “por leyes protectoras de estos fines y por concesiones temporales de privilegios y recompensas de estímulo”.

Ya dijimos que la circunstancia atinente a que la nación puede efectuar concesiones de tributos locales, fue contemplada por la Corte, pues de lo contrario, las provincias, como sus municipios, en el ejercicio de sus poderes tributarios, podrían dificultar o impedir los objetivos federales.

De todos modos, la jurisdicción nacional -a menos que contenga alguna exención acordada en virtud del art. 75, inc. 18, de la Constitución nacional- es compatible con el ejercicio del poder de policía y de la potestad fiscal por parte de las provincias y de sus municipalidades, ya que es la regla -y no la excepción- la existencia de jurisdicciones compartidas entre el Estado nacional y los estados locales³⁵.

Reiteramos que el artículo 75, incisos 18 y 19, otorga a la nación la facultad de eximir de impuestos locales, pero sólo hasta el límite de lo que sea real y efectivamente necesario para el ejercicio de sus propios cometidos³⁶, pues dado el carácter excepcional de la exención transjurisdiccional, o vertical, en la legislación local, no podría ser admitido en carácter absoluto, porque a los fundamentos propios de la exención se suma el de la necesidad fiscal del ente impedido de percibir el tributo³⁷.

Deberemos reparar en la naturaleza del tributo en cuestión y de la naturaleza de la actividad desarrollada, para apreciar la razonabilidad de la exclusión³⁸, sin olvidar la temporalidad de tales prerrogativas³⁹.

Los impuestos provinciales: Ingresos brutos, sellos e inmobiliario y los impuestos municipales: Tasa de habilitación, tasa de seguridad e higiene y otros plantean riesgos importantes para el nuevo régimen, ya que no habría proyecto que los resista si son aplicados por ejemplo por 20 años. Esta “cláusula del progreso” no se aplicó en este caso en la ley, cosa que no existía para el canon al recurso originario. Se podría haber eximido de impuestos provinciales y municipales, si el Congreso hubiera dicho que le correspondía a la Autoridad de Aplicación la tributación de los impuestos.

³² BULIT GOÑI, Enrique G.: “Reflexiones sobre el.....”, **ob. cit. en nota 31**.

³³ BULIT GOÑI, Enrique G., **ob. cit.** en nota 31, p. 507; BULIT GOÑI, Enrique G.: “Reflexiones sobre el.....”, **ob. cit. en nota 31**.

³⁴ NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo J.: “Competencias tributarias de los municipios”, en: CASAS, José O.: coord., *Derecho Tributario Municipal*, primera edición, Editorial Ad-Hoc, Buenos Aires, 2001, p. 115.

³⁵ Fallos 327:1416, de fecha 11/5/2004.

³⁶ BULIT GOÑI, Enrique G., **ob. cit.** en nota 26, p 14.

³⁷ ROSATTI, Horacio D.: “Tratado de Derecho Municipal”, tomo III, segunda edición actualizada, Rubinzal – Culzoni Editores, Bs. As., Santa Fe, p. 195/6.

³⁸ NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo J., **ob. cit.** en nota 34, p. 116.

³⁹ CASAS, José O.: “Restricciones al poder tributario de los municipios de provincia a partir de la ley de coparticipación tributaria”, en: CASAS, Osvaldo J., coord., *Derecho Tributario Municipal*, primera edición, Editorial Ad-Hoc, Buenos Aires, 2001, p. 31.

3.2. LOS TRATADOS INTERNACIONALES

Hasta la reforma constitucional del año 1994, "en nuestro régimen institucional el derecho internacional no prevalece sobre la Constitución. Por un lado, el tipo escrito y rígido de la Constitución impide que los poderes constituidos puedan, mediante tratados, modificar o alterar las prescripciones constitucionales"⁴⁰.

La evolución en este sentido fue marcada por la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que en un fallo trascendente recaído en la causa "*Ekmekdjian, Miguel A. c. Sofovich, Gerardo, y otros*"⁴¹; comenzó a transitar un camino que no se volvería a desandar en lo sucesivo, al reconocer la primacía del derecho internacional por sobre las leyes internas, y señalar al respecto:

- a) el pacto de San José de Costa Rica al ser aprobado por la ley 23.054, y luego de su ratificación, se ha incorporado al derecho interno argentino y es, conforme al art. 31 de la Constitución Nacional, ley suprema de la Nación (considerando 15);
- b) la violación de un tratado internacional puede acaecer tanto por el establecimiento de normas internas que prescriban una conducta manifiestamente contraria; como por la omisión de establecer disposiciones que hagan posible su cumplimiento (considerando 16);
- c) la derogación de un tratado internacional por una ley del Congreso violenta la distribución de competencias impuestas por la Constitución Nacional, porque mediante una ley se podría derogar el acto complejo federal de la celebración de un tratado, constituyendo un avance inconstitucional sobre el Poder Legislativo Nacional, que es quien conduce exclusiva y excluyentemente las relaciones exteriores de la Nación, art. 99, inc.11, Constitución Nacional (considerando 17);
- d) la Convención de Viena sobre el derecho de los tratados, aprobada por ley 19.865, en vigor a partir del 27/7/80, confiere primacía al derecho internacional convencional sobre el derecho interno, fijando en su art. 27 el principio de que una parte no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado (considerando 18);
- e) la necesaria aplicación de dicha Convención impone a los Estados asignar primacía al tratado ante un eventual conflicto con cualquier norma interna contraria o con la omisión de dictar disposiciones que, en sus efectos, equivalgan al incumplimiento del tratado internacional (considerando 19);
- f) se debe tener presente que cuando la Nación ratifica un tratado se obliga internacionalmente a que sus órganos administrativos y jurisdiccionales lo apliquen a los supuestos que ese tratado contemple, siempre que contenga descripciones lo suficientemente concretas de tales supuestos que hagan posible su aplicación inmediata. Una norma es operativa cuando está dirigida a una situación de la realidad sobre la cual puede operar inmediatamente sin necesidad de instituciones que deba establecer el Congreso (considerando 20)".

Esta importante jurisprudencia es receptada en su espíritu por la Constitución nacional luego de su reforma de 1994, que incorporó el artículo 75, inciso 22, el cual enuncia: "Los tratados y concordatos tienen jerarquía superior a las leyes..."; y declara la jerarquía constitucional de los tratados y pactos cuya enumeración realiza, sin que ello obste, sin embargo, la posibilidad de que el Congreso confiera esta jerarquía a los que se incorporen al ordenamiento interno con posterioridad; y establece que la denuncia de los tratados sólo podrá ser realizada por el Poder

⁴⁰ SPISSO, Rodolfo R: "Tutela judicial efectiva en materia tributaria", Editorial Depalma, Buenos Aires, 1996, pag. 53 y ss.

⁴¹ Fallos 315:1492, del 7/7/92, "*Ekmekdjian, Miguel A., c. Sofovich, Gerardo y otros*".

Ejecutivo, previa autorización del Congreso Nacional, decidida por el voto de las dos terceras partes de los miembros de cada Cámara.

De este modo, en la pirámide jurídica, los tratados se exhiben en dos niveles jerárquicos: los que gozan del mismo nivel que la Constitución, receptados por el artículo 75, inciso 22); y los demás, por debajo de la Constitución nacional, pero por encima de las leyes⁴².

Como bien aclara Colanino⁴³, los estados provinciales son autónomos y pueden ejercer todos los poderes, salvo los que han sido delegados a la Nación; mediante la firma del tratado de Asunción, el gobierno nacional indirectamente negoció atribuciones que no le habían sido delegadas por los Estados Provinciales, como ser la derogación de todos aquellos impuestos – sellos, ingresos brutos- que son distorsivos dentro de una unión aduanera, como también la autonomía legislativa de los municipios.

Seguidamente, el autor citado agrega que la Nación trató mediante la sanción del Pacto Fiscal de eliminar todos aquellos impuestos distorsivos a la integración económica y lograr la convalidación de las negociaciones efectuadas, cosa que logró con la ratificación del Tratado de Asunción por parte del Congreso Nacional. En igual sentido, la Corte mediante el cambio de jurisprudencia fue apoyando los objetivos de integración económica, tal como lo hicieron los más Altos Tribunales de los Países Europeos.

De esta forma, la autonomía provincial tiene límites no sólo en el orden interno, sino además, en el plano internacional, pues las disposiciones de los tratados internacionales constituyen una valla de la potestad de los gobiernos locales⁴⁴.

Al respecto, cabe destacar que por ley 27270⁴⁵, se aprueba el Acuerdo de París, hecho en la ciudad de París -República Francesa- el 12 de diciembre de 2015, que consta de veintinueve (29) artículos, cuya copia autenticada en idioma español forma parte de la presente ley.

El Acuerdo de París es un acuerdo histórico que indica el fin de la era de los combustibles fósiles. La velocidad con la que casi 200 países que representan el 87% de las emisiones globales se comprometieron con sus objetivos revolucionarios da cuenta de la urgencia del problema que enfrentamos.

El Acuerdo de París, ratificado en 2016, compromete a todas sus partes a comenzar el cambio hacia un mundo libre de combustibles fósiles y de todas las prácticas dañinas para el planeta, como, por ejemplo, la deforestación. **El objetivo principal es detener el cambio climático y mantener la temperatura global por debajo del umbral crítico de 1,5°C.** Cada país debe desarrollar un plan a largo plazo para transformar sus economías, prepararse para los impactos que este cambio pueda provocar y darle soporte a los más vulnerables. Los gobiernos deben revisar sus políticas energéticas y fomentar las energías renovables, deteniendo la financiación a los combustibles fósiles y la deforestación. Se espera que los países alcancen los objetivos que cada uno propuso y los escalen cada cinco años hasta que, en el largo plazo, se llegue a una economía de cero carbón⁴⁶.

3.3. LAS LEYES NACIONALES

⁴² COLAUTTI, Carlos E.: "Los tratados internacionales y la reforma de la Constitución", L.L., 6/10/94, citado por CORTI, Arístides H.: "Acerca de la incidencia de los tratados internacionales en materia fiscal y penal fiscal a partir de la reforma constitucional santa fe-paraná 1994", Doctrina Tributaria Errepar, T. XV, 1994, Errepar digital (www.errepar.com o Errepar CD).

⁴³ COLANINO, Antonio Z.: "Autonomía municipal y MERCOSUR", Aplicación Profesional, p 32.

⁴⁴ Para ampliar sobre el tema remitimos a la obra de ALMADA, Lorena y MATICH, Cecilia, *Las tasas municipales en el ámbito tributario (doctrina y jurisprudencia)*, La Ley S.A., Buenos Aires, 2009.

⁴⁵ B.O.19/09/2016.

⁴⁶ <http://www.greenpeace.org/argentina/es/campanas/cambio-climatico/Acuerdo-de-Paris/>

En los estados federales, cuanto mayor fuere la descentralización de las funciones, el conjunto de normas que gobiernan la distribución del poder fiscal a los efectos de asegurar la asignación de los recursos totales; de promover el desarrollo económico y social del país, de luchar contra la recesión, de redistribuir ingresos, etc., implica una interferencia al poder tributario de los otros niveles de gobierno.

Puntualmente nos referimos a las normas nacionales que producen un recorte de competencias tributarias de las provincias y/o municipalidades.

El conjunto de normas constitucionales, leyes, y leyes-convenio que en la Argentina procuran, en lo financiero, la pacífica convivencia del estado nacional, de las provincias y municipios, se conjugan dentro del llamado Derecho Tributario Interestatal, donde deben armonizarse las normas y principios de cada nivel de gobierno con las normas del derecho constitucional.

Naviera de Casanova⁴⁷ señala que las leyes nacionales dictadas por el Congreso nacional con base en las atribuciones del art. 75, incs. 12, 13, 18 y 30 de la Carta Magna pueden condicionar el ejercicio de las competencias tributarias locales.

Por escapar al objeto de este trabajo, y atento a la imposibilidad práctica de relevar el conjunto total de disposiciones federales que limitan el accionar de los poderes tributarios provinciales o municipales, sólo citamos seguidamente algunos ejemplos a título ilustrativo:

- la ley 19.798, comúnmente llamada ley federal de telecomunicaciones, en su art. 39 limita el accionar local con relación al uso del espacio aéreo, suelo y subsuelo del dominio público;
- las leyes 14.772, 15.336, 24.065 que regulan la generación, transmisión y distribución de energía eléctrica;
- la ley 24.076 relativas a la extracción, transporte y distribución de gas.
- la ley 27.191, a la que nos referimos en el presente trabajo sobre energía renovable.

Sin embargo, no necesariamente tales limitaciones de competencias implicarán evitar la doble imposición, ya que no siempre la Nación estará gravando a la empresa con una gabela similar a aquella local que le alcanzaría de no existir la prohibición federal en la materia⁴⁸.

Si bien nunca se puso en duda la posibilidad de que el propio Congreso puede establecer exenciones o facilidades tributarias en los tributos nacionales, sí se ha planteado el problema cuando dicha concesión abarca tributos locales. La interpretación prevaleciente ha entendido que la Constitución nacional contempla esta posibilidad pues, de otro modo, tanto las provincias como los municipios, con el ejercicio de sus poderes tributarios, podrían dificultar, o impedir, la consecución de los objetivos de la legislación federal, no obstante esta posibilidad se encuentra limitada. Por un lado, habrá que atender a la naturaleza de la medida y a la finalidad perseguida, pues dado el carácter excepcional de este tipo de normas de injerencia federal en la legislación local, no podría admitirse con carácter absoluto. En segundo lugar, habrá que reparar en la naturaleza del tributo en cuestión y en la naturaleza de la actividad desarrollada, para apreciar la razonabilidad de la exclusión del gravamen. Y, en tercer lugar, habrá que tomar en cuenta la necesidad de una razonable limitación temporal, si fuere necesario⁴⁹.

3.4. LOS PACTOS FISCALES. EL CONSENSO FISCAL

⁴⁷ NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo, *ob. cit.* en nota 34, p. 117.

⁴⁸ SFERCO, José María: "Los óbices constitucionales a la doble imposición tributaria proveniente de las facultades tributarias municipales", en: BULIT GOÑI, Enrique G., director, *Tasas Municipales*, tomo I, primera edición, Editorial Lexis Nexis Argentina, Buenos Aires, 2007, p. 353.

⁴⁹ ALMADA, Lorena y MATICH, Cecilia, *Las tasas municipales en el ámbito tributario (doctrina y jurisprudencia)*, La Ley S.A., Buenos Aires, 2009.

Con la firma del Consenso Fiscal el 16 de noviembre de 2017 se abría la posibilidad única de establecer acuerdos Nación Provincia en lo relativo a energías renovables, sin embargo se perdió esta oportunidad ya que solamente menciona el texto del consenso la intención de impulsar la reforma del impuesto sobre combustibles para que no se vea influenciado su precio por las variaciones internacionales. Contiene además una intención o propósito común que se agota sólo en la intencionalidad ya que entre los compromisos que asumen La Nación, las Provincias y la CABA en el punto i) expresa: "promover un medio ambiente sano, equilibrado y apto para el desarrollo humano, sin afectar los recursos que las provincias y al CABA reciben actualmente".⁵⁰

4. LA NECESIDAD DE QUE LAS JURISDICCIONES ADHIERAN A LA LEY 27191

Como mencionáramos las provincias han conservado el dominio originario de los recursos naturales existentes en su territorio, conforme lo prevé el art. 124. Ahora bien, la radiación solar y los vientos deberían recibir ese encuadre?

Como menciona Brand y Castro pareciera que el legislador nacional ha visto este riesgo porque la ley 27191 se extiende más allá del ámbito nacional al establecer que las provincias, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, y los municipios *que hayan adherido al Régimen de Energías Renovables (esto es, a la L. 27191)* no podrán gravar/alcanzar con tributos específicos, cánones o regalías el acceso y el uso de las fuentes renovables de energía hasta el **31/12/2025**.

Así, el art 17 de la ley 27191 establece ***"El acceso y la utilización de las fuentes renovables de energía incluidas en el artículo 4' de la ley 26.190, modificado por la presente ley, 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. 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"***.

Es decir que los cánones derivados del dominio originario regulado por el art. 124 de la CN, los tributos provinciales específicos que graven el acceso y la utilización de las fuentes renovables de energía incluidos en el art 4 de la ley 26190⁵¹ y los tributos municipales específicos que graven el accesos y la utilización de las fuentes renovables de energía incluidos en el art 4 de la ley 26190 no serán aplicados hasta el 31 de diciembre de 2025, a excepción del canon o contraprestación equivalente por el uso de tierras fiscales en las que se instalen los emprendimientos.

A la fecha, las jurisdicciones han dictado normas de adhesión con distinto alcance. Un relevamiento general se encuentra desarrollado en el **Anexo I** del cual podemos concluir que: 13 jurisdicciones provinciales (Provincia de Buenos Aires, Catamarca, Córdoba, Formosa, Jujuy, La Pampa, Misiones, Río Negro, Salta, San Juan, Santa Cruz) adhirieron de manera expresa a la

⁵⁰ Consenso fiscal del 16 de noviembre de 2017 punto i)

⁵¹ ARTÍCULO 4º - Definiciones - A efectos de la presente norma se aplicarán las siguientes definiciones: a) Fuentes de Energía Renovables: son las fuentes de energía renovables no fósiles 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 26.093. b) El límite de potencia establecido por la presente ley para los proyectos de centrales hidroeléctricas, será de hasta TREINTA MEGAVATIOS (30 MW). c) Energía eléctrica generada a partir de fuentes de energía renovables: es 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. d) Equipos para generación: son aquellos destinados a la transformación de la energía disponible en su forma primaria (eólica, hidráulica, solar, entre otras) a energía eléctrica.

V Jornadas de D. Tributario Provincial y Municipal
10 y 11 de mayo de 2018
Panel 1 "Petróleo, Gas y Energía. Impacto en la Tributación Local"
Trabajo de Ponente

ley nacional y 5 tienen regímenes propios de promoción de energías renovables sin adherir a la ley 27.191 (Chaco, La Rioja, Mendoza, San Luis y Santa Fe). Entre los beneficios ofrecidos a quienes inviertan en este tipo de emprendimientos se prevén, en términos generales y con distinto alcance, la exención temporal del Impuesto de Sellos, Impuesto sobre los Ingresos Brutos. En algunos casos también eximen del Impuesto Inmobiliario. Algunas normas establecen a su vez, la estabilidad fiscal por un período de tiempo.

Resulta sumamente relevante considerar el tratamiento que las provincias otorgan a las ER respecto de su adhesión o no a la norma nacional y, en uno y otro caso el alcance y posibilidad de crear nuevos tributos y/o aumentar los existentes de manera que pudieran modificar sustancialmente la ecuación económica de negocio.

Como sabemos, el legislador nacional ha establecido que la ley 27.191 se extiende al ámbito provincial y municipal de manera que aquellas jurisdicciones que hayan adherido, **no podrán gravar / alcanzar con tributos específicos, cánones o regalías el acceso y el uso de las fuentes renovables de energía hasta el 31/12/2025. Si una jurisdicción no adhirió a la norma de referencia, no podrá trasladar el mayor costo impositivo que pudiera imponer una provincia vía tributos en el caso de los contratos de de abastecimiento con CMMESA.**

Respecto del mantenimiento de la ecuación económica – financiera, no se ha previsto un "régimen de estabilidad fiscal", en todos los casos, lo que plantea fuertes dudas para los proyectos. La experiencia del régimen de estabilidad fiscal minero, que no funcionó completamente podría haber ayudado mucho en este caso. El traslado a precio de los contratos privados es, como está en el Código Civil, de acuerdo a lo que firmen las partes. En los contratos de abastecimiento con CMMESA hay derecho a pedir un nuevo precio en un plazo muy breve, menos de dos meses, para la presentación explicando cómo afectan los cambios de precios a la ecuación económica - financiera porque sino caduca el derecho del generador. Además pareciera que no se autorizarían aumentos de precios a quien haya sido capaz de lograr una mayor eficiencia.

Existen casos de provincias que, si bien no han adherido a la ley nacional cuentan con algún régimen promocional para este tipo de actividades. Resultará relevante para el posible inversor analizar en detalle los requisitos y condiciones para acceder a estos beneficios así como la cláusula, si es que existe, de estabilidad.

Si como dijimos el art. 75 inc. 18 y 19, junto con el artículo 125 de la Constitución nacional, generan facultades concurrentes, ajustadas a la subordinación instaurada por nuestro sistema federal de gobierno, con fines últimos de interés general, es que podríamos encuadrar al art. 17 de la ley 27191 en cuestión dentro de las facultades del Congreso, ya que busca fomentar las inversiones en energías renovables, otorgando a los inversores beneficios impositivos hasta el 31 de diciembre de 2025 y de esta manera imponiendo un límite al poder tributario local, pero entendemos solo en lo relativo al canon o regalía.

Pero existe una contradicción de esta afirmación en el art. 21⁵² ya que al invitar a las provincias a adherir parecería no estar haciendo uso de la facultad otorgada por el art. 75 inc. 18 y concordantes de la CN. Esta conclusión es ratificada luego por el decreto 531/16 ya que las

⁵² ARTÍCULO 21. - Invitase 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.

exenciones provinciales y municipales quedan supeditadas a la adhesión por parte de las Provincias a la ley 27191.⁵³

¿Cómo garantizamos entonces el goce del beneficios a los inversores si es potestad de las provincias adherir o no y también habiendo adherido revocar esa adhesión en algún momento anterior al 31 de diciembre de 2025?

Entendemos, que en algún sentido parecería que el mencionado artículo 17 de la Ley 27191 le otorga cierta estabilidad a aquellos que obtengan el certificado de inclusión en el Régimen de fomento de Energías renovables, al establecer la no gravabilidad a sus poseedores. Este criterio se afianza en el art 17 de la reglamentación ya que establece la no gravabilidad respecto del acceso y la utilización de la fuente.

A efectos de eliminar la inseguridad jurídica que significaría la revocación de la adhesión por parte de una Provincia con anterioridad al 31 de diciembre de 2025, sería deseable que en el certificado que emitan se estableciera con claridad la exención hasta esa fecha.

Cabe destacar que los emprendimientos de energías renovables son de capitales intensivos. En el caso de la energía eólica, por ejemplo, el MW de potencia instalada ronda el millón y medio de dólares, mientras que la solar un poco más del millón de dólares.

Así, el que quiera desarrollar un proyecto en una jurisdicción (que no haya acatado a la Ley) no tendrá todos los atributos que pueda tener en otra provincia que adhirió al régimen federal. Es más generoso un proyecto que tiene una Ley federal ratificada por una Ley provincial que aquel que no lo tiene.

Dentro del traslado de precio en los contratos previsto en la ley se excluye los incrementos fiscales de este tipo, por lo que un aumento de algún tributo local puede destruir la ecuación económica de cualquier proyecto. Se supone que los inversores no aceptarían ningún proyecto localizado en provincias que no tenga una clara ley de adhesión provincial a la ley 27.191. Al respecto Jujuy ha promulgado una ley de adhesión, con futuro incierto, que exige una participación del 51 % de la Provincia en los proyectos, donde además no se aclara si ello tendría como contrapartida un aporte de fondos provincial.

5. CONCLUSIONES Y PROPUESTAS

En cuanto a las limitaciones constitucionales, cabe mencionar, que en materia ambiental, el art. 41 de la CN, requiere una actividad concurrente en la que la Nación fija los presupuestos básicos o mínimos de protección, contemplando la complementación de los mismos por los regímenes provinciales, que podrán establecer una protección mayor. Ello como consecuencia de haberse producido una delegación por parte de las provincias, a favor de la Nación en lo que hace a la determinación de los principios básicos para la regulación de la protección ambiental en todo el territorio nacional.

A su vez, las provincias han conservado el dominio originario de los recursos naturales existentes en su territorio, conforme lo prevé el art. 124.

⁵³ ARTÍCULO 17.- El acceso y la utilización de las fuentes renovables de energía incluidas en el Artículo 4° de la Ley N° 26.190, modificada por la Ley N° 27.191, por parte de los proyectos que obtengan el Certificado de Inclusión en el Régimen de Fomento de Energías Renovables, 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, en las jurisdicciones que adhieran a las mencionadas leyes. Los tributos específicos, cánones o regalías existentes a la fecha de entrada en vigencia de la Ley N° 27.191 aplicables a proyectos no incluidos en el RÉGIMEN DE FOMENTO DE LAS ENERGÍAS RENOVABLES mantendrán su vigencia, sin perjuicio de la atribución de las autoridades competentes respectivas para disponer su modificación o eliminación.

V Jornadas de D. Tributario Provincial y Municipal
10 y 11 de mayo de 2018
Panel 1 "Petróleo, Gas y Energía. Impacto en la Tributación Local"
Trabajo de Ponente

Esta disposición debe ser considerada con cuidado en la medida que al titular del dominio de algún bien, en nuestro caso los recursos naturales, como regla general, le corresponde el ejercicio de la jurisdicción sobre el mismo. En esta materia, como hemos visto, se ha producido una delegación a favor de la Nación en lo que hace a la determinación de "presupuestos mínimos" para la protección ambiental, los que deberán aplicarse necesariamente en relación con el uso de los recursos naturales. Ahora bien, la combinación de ambas disposiciones -arts. 41 y 124 CN- nos induce a pensar que la delegación se efectuó bajo la condición de que su ejercicio no importara un vaciamiento del dominio que tienen las provincias sobre esos mismos recursos.

Así, los tres órdenes de gobierno están conformados por autoridades políticas que ejercen un conjunto de competencias y potestades en una jurisdicción territorial y poseen además un dominio o derecho real sobre ciertos bienes mediante los cuales cumplen los cometidos de bien común que son inherentes a su condición de estado.

Por tanto, toda la administración como la jurisdicción en materia ambiental es provincial, pero la legislación es prioritariamente federal y subsidiariamente local, ello significa que la autoridad provincial será la encargada de valorar si la obra proyectada afecta aspectos tan propios del derecho provincial, como lo es todo lo concerniente a la protección del ambiente.

Es decir tienen competencia para prohibir o cuidar su dominio, cuando exista **impacto negativo sobre el paisaje**, en el caso de las centrales hidroeléctricas con represas, ellas impliquen se alteran el cauce natural de los ríos, ó cuando las instalaciones eólicas y solares produzcan en cierta medida un impacto negativo sobre el medio ambiente.

Este objetivo primordial de protección del medioambiente, los acuerdos internacionales a los que nuestro país adhirió en este sentido, y el objetivo de avanzar en una matriz **energética más diversificada** utilizando la mayor multiplicidad de recursos disponibles, en especial el incremento de la participación de las Energías Renovables (EERR) son los objetivos claros del gobierno argentino.

Entendemos, que por la cláusula del progreso, plasmada en el artículo 75 inc. 18 y 19 de nuestra constitución, donde lo conducente a la prosperidad del país y bienestar de las provincias y sus habitantes se puede disponer "por leyes protectoras de estos fines y por concesiones temporales de privilegios y recompensas de estímulo". Además, y como dijimos la circunstancia atinente a que la nación puede efectuar concesiones de tributos locales, fue contemplada por la Corte, pues de lo contrario, las provincias, como sus municipios, en el ejercicio de sus poderes tributarios, podrían dificultar o impedir los objetivos federales.

En este sentido, entendemos que las provincias y sus municipios en la medida que adhieran a la ley 27191 **no podrán** gravar / alcanzar con tributos específicos, cánones o regalías el acceso y el uso de las fuentes renovables de energía hasta el 31/12/2025, a excepción del canon o contraprestación equivalente por el uso de **tierras fiscales** en las que se instalen los emprendimientos.

La determinación de cuándo la acción provincial entra en efectiva colisión con el campo nacional previsto por la Constitución, y debe por tanto ceder ante él, ha quedado históricamente deferida a la decisión judicial, y dado lugar a muchos pronunciamientos; con fundamento en la supremacía del derecho federal sobre el derecho local (provincial y municipal) y del provincial sobre el municipal (art. 31).

No podemos obviar el hecho que probablemente la fiscalidad local (provincial y municipal) sea una fuente de desánimo para las empresas inversoras en energías renovables, ya que es probable que en el corto plazo sea la actividad de generación de energía alternativa una actividad rentable de manera que amerite el interés recaudatorio. Esta afirmación se basa en que los electores difícilmente adviertan que la tributación local es la causa del aumento de los precios de los productos que adquieren, de este modo los gobiernos preferirán por motivos electorales

V Jornadas de D. Tributario Provincial y Municipal
10 y 11 de mayo de 2018
Panel 1 "Petróleo, Gas y Energía. Impacto en la Tributación Local"
Trabajo de Ponente

gravar este tipo de rentas antes que imposiciones directas como el impuesto inmobiliario. La empresa instalada en la jurisdicción para la producción de energía eléctrica a partir de fuentes renovables, tiene altas chances de ser elegida como sujeto de una nueva y mayor tributación.

Las disposiciones contenidas en las leyes 26.190, 27.191 y el Decreto 531/16 en modo alguno impiden que los impuestos, tasas y contribuciones provinciales, municipales, o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires registren incrementos, de los que resulten mayores costos para la generación de la energía.

No perdemos la esperanza de que todas las provincias argentinas y todos los municipios, se hagan cargo de que, en esta segunda década del Siglo XXI, las empresas dedicadas a la generación de energía eléctrica a partir de fuentes renovables deben ser apreciadas por su aporte en lo relativo al mantenimiento del medioambiente, la lucha contra el calentamiento global, y la más adecuada utilización de los recursos no renovables del planeta.

Conforme las conclusiones expuestas en el marco de estas **V Jornadas de Derecho Tributario Provincial y Municipal** proponemos:

- a) Que las provincias adhieran a la ley 27191 de manera de lograr uniformidad en la legislación, con el propósito de dotar de mayor seguridad jurídica a los emprendimientos que tengan como meta la generación de electricidad por medio de energías renovables, a los fines de avanzar en el objetivo de lograr una matriz energética más diversificada utilizando la mayor multiplicidad de recursos disponibles;
- b) Que la Corte Suprema de Justicia de la Nación debiera tener competencia originaria en esta materia;
- c) Que las provincias y sus municipios respeten las limitaciones que la Constitución Nacional, los pactos internacionales y las leyes nacionales imponen a su poder tributario en esta materia, las cuales **no podrán** gravar / alcanzar con tributos específicos, cánones o regalías el acceso y el uso de las fuentes renovables de energía hasta el 31/12/2025, a excepción del canon o contraprestación equivalente por el uso de **tierras fiscales** en las que se instalen los emprendimientos;
- d) Que en función del interés social que contiene por sí misma la generación de energía no contaminante, todas las provincias y municipios están en condiciones de comprender que, en nuestros tiempos, la voluntad de obtener ganancias que manifiesta una empresa al colocar un capital para montar una granja eólica, o una planta solar, debe ser acompañada, alentada y ayudada por el gobierno local, con la consiguiente generación de empleo que ello conlleva, por tanto deberían abandonar su voluntad de obtener recaudación de este origen;
- e) Que visto que la ley 27191 señala que las fuentes de energía renovable no estará gravada por ningún tributo local, pero la constitución acuerda a las provincias el dominio originario de los recursos naturales, sería oportuno definir con claridad si la radiación solar y los vientos son recursos de dominio originario como lo son los yacimientos minerales e hidrocarbúricos en función del intento de la Provincia de La Rioja de cobrar el tributo al sol.

V Jornadas de D. Tributario Provincial y Municipal
 10 y 11 de mayo de 2018
 Panel 1 "Petróleo, Gas y Energía. Impacto en la Tributación Local"
 Trabajo de Ponente

ANEXO I

| Provincia | Normativa / Reglamentación? | Publicación | Concepto ER | Beneficios Tributarios |
|--------------|---|-------------|--|--|
| Buenos Aires | Ley 14.838. Adhesión al Régimen de Fomento Nacional para el uso de fuentes renovables de energía eléctrica. No reglamentada aún: debería dentro 90 días PBO | 22/09/2016 | Instalación de centrales de generación de energía eléctrica a partir del aprovechamiento de fuentes renovables de energía con radicación en el territorio provincial, cuya producción esté destinada al mercado eléctrico mayorista y/o la prestación de servicios públicos. | <p>Exención por 15 años en:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Impuesto inmobiliario inmuebles afectados • IS actos o contratos específicos de la actividad • ISIB por la actividad específica <p>Exención aplica desde Fecha Aprobación por AA y siempre que no registren deudas con ARBA</p> <p>Estabilidad fiscal por 15 años desde F. PBO</p> <p>Beneficiarios: tendrán prioridad para recibir fondos cuando cuando acrediten utilización de tecnología nacional y RRHH locales</p> <p>Créditos especiales con financiación BAPRO</p> |
| Provincia | Normativa / Reglamentación? | Publicación | Concepto ER | Beneficios Tributarios |
| Catamarca | Ley 5.490. Régimen de fomento nacional | 11/11/2016 | No menciona | <ul style="list-style-type: none"> • Exención IS • Exención ISIB |

V Jornadas de D. Tributario Provincial y Municipal
10 y 11 de mayo de 2018
Panel 1 "Petróleo, Gas y Energía. Impacto en la Tributación Local"
Trabajo de Ponente

| | | | | |
|--|--|--|--|------------------------------------|
| | para el uso de fuentes renovables de energía | | | N/A Exención cuando existan deudas |
|--|--|--|--|------------------------------------|

| Provincia | Normativa / Reglamentación? | Publicación | Concepto ER | Beneficios Tributarios |
|-----------|--|-------------|---|---|
| Chubut | LEY (Chubut) XVII-95. Generación de energías renovables | 14/01/2011 | Aquellas obtenidas 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. Incluye: biocombustibles, biogás, hidrógeno, electricidad generada a partir de energía eólica, solar, geotermica, mareomotriz, electricidad generada, por medio de pequeñas centrales hidroeléctricas (PCH), | <p>1) Etapa de estudio y desarrollo de proyectos: exención IS por 3 años</p> <p>2) Etapa de construcción: exención IS por 3 años</p> <p>3) Etapa de operación comercial: Exención 100 % ISIB para los primeros 5 años y el 50 % del 5° al 10° año.</p> <p>Requiere Radicación</p> <p>Requiere aprobación</p> <p>Establece estabilidad fiscal por 15 años desde fecha otorgamiento</p> |
| Provincia | Normativa / Reglamentación? | Publicación | Concepto ER | Beneficios Tributarios |
| Chaco | Ley 2671 – K Programa Provincial de Incentivos para la Generación y el | 20/10/2017 | <ul style="list-style-type: none"> Producción natural, inagotable y sin ambiental | Eximición 10 años del pago del 90% del ISIB y su adicional 10% que alcanza a la actividad de producción destinada a: |

V Jornadas de D. Tributario Provincial y Municipal
 10 y 11 de mayo de 2018
 Panel 1 "Petróleo, Gas y Energía. Impacto en la Tributación Local"
 Trabajo de Ponente

| | | | | |
|--|---|--|---|---|
| | <p>Uso de Energías Renovables. No reglamentada aún.</p> | | <ul style="list-style-type: none"> • Uso racional y sostenible de los recursos energéticos renovables: (sol, viento, biogás, la biomasa, la geotermia, la mini-hidráulica y toda otra que mantenga las cualidades básicas que distinguen a este tipo de energías. • SS prestados en base a ER aquellos que se presten utilizando: • Energía solar fotovoltaica, térmica, pasiva, Energía eólica, Biomasa, Biogás, Geotérmica, Minihidráulica | <ul style="list-style-type: none"> • A) Generación y/o cogeneración de energía eléctrica de origen renovables para su autoconsumo, con eventual inyección de excedentes a la red • B) transporte, distribución y uso de energías renovables, alternativas o blandas • C) provisión de equipamiento mecánico, electromecánico, metalúrgico, eléctrico y aplicativos destinados a dicha actividad. <p>Restante 10%: destinado a fondo de innovación tecnológica. El Estado podrá establecer incentivos adicionales.</p> <p>Exímase por igual término del pago del 90% del IS que alcanza a los actos, contratos, instrumentos u operaciones gravadas con este impuesto, que estén directamente relacionados al ejercicio</p> |
|--|---|--|---|---|

V Jornadas de D. Tributario Provincial y Municipal
 10 y 11 de mayo de 2018
 Panel 1 "Petróleo, Gas y Energía. Impacto en la Tributación Local"
 Trabajo de Ponente

| | | | | de la actividad de producción de energía eléctrica de origen renovable, alternativa o blanda. Provincia percibirá ninguna regalía. Otorgamiento de Líneas de Créditos especiales |
|-----------|--|-------------|-------------|--|
| Provincia | Normativa / Reglamentación? | Publicación | Concepto ER | Beneficios Tributarios |
| Córdoba | Ley 10.937 Régimen de Fomento Nacional para el Uso de Fuentes Renovables de Energía | 01/12/2016 | No menciona | No menciona |

| Provincia | Normativa / Reglamentación? | Publicación | Concepto ER | Beneficios Tributarios |
|-----------|--|-------------|--|---|
| Formosa | Ley 1.639. Adhesión al Régimen de Fomento Nacional para el uso de Fuentes Renovables de Energía destinadas a la Producción de Energía Eléctrica | 29/08/2016 | Adhiere al concepto de la Ley nacional | <ul style="list-style-type: none"> Exención de impuestos, tasas y contribuciones a los beneficiarios mencionados en el artículo 8 de la ley nacional 26190, 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, a partir de la aprobación del proyecto respectivo por parte de las Autoridades de Aplicación nacional y provincial, en los términos de la reglamentación que |

V Jornadas de D. Tributario Provincial y Municipal
10 y 11 de mayo de 2018
Panel 1 "Petróleo, Gas y Energía. Impacto en la Tributación Local"
Trabajo de Ponente

| Provincia | Normativa / Reglamentación? | Publicación | Concepto ER | Beneficios Tributarios |
|-----------|--|-------------|---|---|
| Jujuy | Ley 6.023. Régimen de integración de energía eléctrica generada a partir de fuentes renovables | 25/10/2017 | Fuentes de ER: a las definidas en el artículo 2 de la ley nacional 27.191 y las que se establezcan en el futuro | <p>dicte el Ministerio de Economía, Hacienda y Finanzas de la Provincia de Formosa.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Prioridad para recibir apoyo y asistencia de los fondos de promoción de inversiones provincial; • IS: Exención para aquellos actos o contratos específicos de la actividad • ISIB: Reducción de la alícuota al 50% <p>Exenciones aplican desde Fecha Aprobación del proyecto por parte AA y tendrán vigencia por 10 años, prorrogables por Resolución fundada de la misma.</p> <p>Estabilidad fiscal: 10 años desde Fecha Promulgación de la presente ley.</p> <p>Tienen prioridad 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 30% de la inversión, fortaleciendo la cadena de desarrollo de proveedores locales.</p> <p>Requiere Radicación</p> |

V Jornadas de D. Tributario Provincial y Municipal
 10 y 11 de mayo de 2018
 Panel 1 "Petróleo, Gas y Energía. Impacto en la Tributación Local"
 Trabajo de Ponente

| | | | | |
|--|--|--|--|----------------------------|
| | | | | Requiere aprobación por AA |
|--|--|--|--|----------------------------|

| Provincia | Normativa / Reglamentación? | Publicación | Concepto ER | Beneficios Tributarios |
|-----------|---|-------------|--|---|
| La Pampa | Ley 2918. Adhesión al Régimen de Fomento Nacional para el uso de fuentes renovables de energía eléctrica. | 09/09/2016 | <ul style="list-style-type: none"> Fuentes de ER: energía eólica, solar, hidráulica, biomasa, gases de vertedero, gases de plantas de depuración, biocombustibles y biogás c/ excepción usos como combustible Energía eléctrica generada por fuentes de ER Equipos para generación: destinados a la transformación de la energía disponible en su forma primaria (eólica, hidráulica, solar, biomasa, entre otras) a energía eléctrica. | <p>Por un período de diez (10) años, un régimen de inversiones para la construcción de obras nuevas, o ampliaciones y mejoras de obras preexistentes a la ley, destinadas a la producción de energía eléctrica generada a partir de fuentes de energía renovables, que regirá con los alcances y limitaciones establecidas en la presente ley. El plazo citado podrá ampliarse a instancias del Poder Ejecutivo.</p> <p>Desde fecha Aprobación por AA del proyecto</p> <ul style="list-style-type: none"> Créditos de fomento provinciales Alícuota cero en ISIB por 10 años. PEP puede ampliarlo a 15 años Alícuota cero en IS por 10 años. PEP puede ampliarlo a 15 años Exención sobre el impuesto inmobiliario por 10 años Exención impuesto a los |

V Jornadas de D. Tributario Provincial y Municipal
 10 y 11 de mayo de 2018
 Panel 1 "Petróleo, Gas y Energía. Impacto en la Tributación Local"
 Trabajo de Ponente

| | | | | vehículos por 10 años. PEP puede ampliarlo a 15 años No aplicación automática. Requiere aprobación AA. Requiere Radicación en la Provincia |
|-----------|---|-------------|--|--|
| Provincia | Normativa / Reglamentación? | Publicación | Concepto ER | Beneficios Tributarios |
| La Rioja | Ley 8.190 Generación luso de energías alternativas blandas o limpias a partir de la aplicación de las fuentes renovables. No adhesión a ley Nacional | 15/09/2007 | 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. Tienen por objeto el uso racional y ambientalmente sostenible de los recursos energéticos tales como el 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 | Exceptuadas de pleno derecho, por el término de 5 años, del pago de los siguientes tributos: a) Ingresos Brutos. b) Inmobiliario Provincial. c) Impuestos de Sellos de actos, contratos y operaciones realizadas dentro del marco de las actividades reguladas por esta ley (si los hubiere). d) Cualquier otro tributo que grave la producción industrialización, almacenamiento y comercialización del producido de las actividades reguladas por esta ley dentro del ámbito provincial. |
| Provincia | Normativa / Reglamentación? | Publicación | Concepto ER | Beneficios Tributarios |
| Mendoza | Ley 7822. Promoción y | 10/01/2008 | Fuentes de energía alternativa | Exención al impuesto de |

V Jornadas de D. Tributario Provincial y Municipal
 10 y 11 de mayo de 2018
 Panel 1 "Petróleo, Gas y Energía. Impacto en la Tributación Local"
 Trabajo de Ponente

| | | | | |
|--|--|--|--|---|
| | <p>Desarrollo de Energías Renovables. No adhesión a ley Nacional</p> | | <p>(renovables): son las fuentes de energía renovables no fósiles: energía eólica, solar, geotérmica, mareomotriz, hidráulica hasta treinta (30) MW de potencia instalada, biomasa, gases de vertedero, gases de plantas de depuración y biogás;</p> <p>Biomasa: fracción biodegradable de los productos, desechos y residuos procedentes de la agricultura, de la silvicultura y de las industrias conexas, así como la fracción biodegradable de los residuos industriales y municipales; y</p> <p>Energía eléctrica generada a partir de fuentes de energías alternativas (renovables): es la electricidad generada por centrales que utilicen exclusivamente fuentes de energía renovables, así como la parte de energía generada a partir de dichas</p> | <p>sellos.</p> <p>Exención al impuesto de ingresos brutos.</p> <p>Prioridad para recibir apoyo del Fondo de la Transformación.</p> <p>Estabilidad fiscal hasta 2022</p> |
|--|--|--|--|---|

V Jornadas de D. Tributario Provincial y Municipal
10 y 11 de mayo de 2018
Panel 1 "Petróleo, Gas y Energía. Impacto en la Tributación Local"
Trabajo de Ponente

| | | | fuentes en centrales híbridas que también utilicen fuentes de energía convencionales. | |
|------------------|---|--------------------|--|-------------------------------|
| Provincia | Normativa / Reglamentación? | Publicación | Concepto ER | Beneficios Tributarios |
| Misiones | Ley XVI N° 117. Adhesión a Ley Nacional | 12/10/2016 | 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 26.093. | No menciona |
| Provincia | Normativa / Reglamentación? | Publicación | Concepto ER | Beneficios Tributarios |
| Río Negro | Ley 5.139. Régimen de fomento nacional para el uso de fuentes renovables de energía | 01/10/2016 | No menciona | No menciona |

V Jornadas de D. Tributario Provincial y Municipal
10 y 11 de mayo de 2018
Panel 1 "Petróleo, Gas y Energía. Impacto en la Tributación Local"
Trabajo de Ponente

| Provincia | Normativa / Reglamentación? | Publicación | Concepto ER | Beneficios Tributarios |
|-----------|---|-------------|---|--|
| Salta | Ley 7.823 Régimen de fomento para las energías renovables. Decreto 1.271/2016 (adecuación a Ley Nacional). Decreto 192/2017 | 28/07/2014 | <ul style="list-style-type: none"> Fuentes de ER, alternativas, no convencionales: A todas aquellas que se producen naturalmente, en forma inagotable y sin ocasionar perjuicio al equilibrio del medio ambiente. Tipos de fuentes de ER: Energía eólica, solar, geotérmica, hidráulica hasta treinta (30) MW, biomasa, gases de vertedero, gases de plantas de depuración, biogás y otras fuentes de energía limpia que se definan en el futuro. <p>Energía eléctrica generada por fuentes ER: generada por centrales que utilicen exclusivamente o híbridas fuentes</p> | <ul style="list-style-type: none"> Exención en IS por constitución de las personas jurídicas que persigan el acogimiento del presente régimen y otros actos gravados, quedará suspendido con la presentación de su proyecto de inversión ante la AA Beneficios: plazo no mayor a 10 años desde aprobación. Si se radican en zonas prioritarias el plazo puede ampliarse 5 años más. Las exenciones se otorgan al 100 % Los promovidos podrán obtener "certificados de crédito fiscal" por un monto de hasta el 70 % de las inversiones efectivamente realizadas y podrán ser utilizados para el pago de los impuestos (IS, ISIB, IIRural. Pueden endosarse. <p>Requiere Radicación Requiere Aprobación por AA No tener deudas con la</p> |

V Jornadas de D. Tributario Provincial y Municipal
 10 y 11 de mayo de 2018
 Panel 1 "Petróleo, Gas y Energía. Impacto en la Tributación Local"
 Trabajo de Ponente

| | | | | |
|--|--|--|-------|-----------|
| | | | de ER | provincia |
|--|--|--|-------|-----------|

| Provincia | Normativa / Reglamentación? | Publicación | Concepto ER | Beneficios Tributarios |
|-----------|---|-------------|--|---|
| San Juan | Ley 1.705 – A. Generación de energía eléctrica obtenida a través del uso de fuentes de energía renovables. | 22/01/2018 | Se consideran como fuentes de ER, las definidas por la ley nacional 26190 y sus modificatorias | <ul style="list-style-type: none"> Exención IS todos los actos, contratos y operaciones referidos a la construcción, instalación y adquisición de maquinaria y equipamiento: aplica 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. Exención ISIB a la actividad de generación y venta de energía eléctrica obtenida a partir del aprovechamiento de fuentes renovables. Exención II a los inmuebles afectados Estabilidad fiscal por 30 años desde puesta en marcha del emprendimiento energético Requiere |

V Jornadas de D. Tributario Provincial y Municipal
 10 y 11 de mayo de 2018
 Panel 1 "Petróleo, Gas y Energía. Impacto en la Tributación Local"
 Trabajo de Ponente

| | | | | Radicación |
|-----------|--|-------------|---|--|
| Provincia | Normativa / Reglamentación? | Publicación | Concepto ER | Beneficios Tributarios |
| San Luis | Ley IX-921/2014. Promoción y Desarrollo de Energías Renovables. No adhesión a ley Nacional | 31/12/2014 | <p>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.</p> <p>Incluye: 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 la tecnología del hidrógeno 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</p> | <p>Generadores de energía de fuentes renovables afectado al desarrollo e implementación del emprendimiento "Estación Solar Las Quijadas", ley V-864/2013 Exención en ISIB y IS por dicha actividad por 15 años, de acuerdo a la siguiente escala:</p> <p>1- 100% durante los primeros 5 años</p> <p>2- 50% durante los siguientes 5 años;</p> <p>3- 25% los últimos cinco 5 años</p> <p>Autogeneradores de energía 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 4 ejercicios fiscales. Crédito fiscal: nominativo e intransferible y podrá ser aplicado a la cancelación de cualquier impuesto provincial.</p> <p>Requiere radicación</p> |

V Jornadas de D. Tributario Provincial y Municipal
10 y 11 de mayo de 2018
Panel 1 "Petróleo, Gas y Energía. Impacto en la Tributación Local"
Trabajo de Ponente

| | | | orgánicos que cumplan con las condiciones de calidad que determine la Autoridad de Aplicación, entre otras; | Requiere aprobación AA |
|------------|--|-------------|---|--|
| Provincia | Normativa / Reglamentación? | Publicación | Concepto ER | Beneficios Tributarios |
| Santa Cruz | Ley 3.100. Adhesión a la Ley Nacional N° 26.190 "Régimen de Fomento Nacional para el Uso de Fuentes Renovables de Energía. Ley 3.493. RG 74/2016 | 15/11/2016 | Adhiere a conceptos Ley 26.190 | <ul style="list-style-type: none"> • Exime en ISIB y IS a los beneficiarios de los proyectos de inversión vinculados al desarrollo de ER 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. N/A exención: electricidad producida por medio de centrales hidroeléctricas, de más de 30 MW de capacidad instalada de generación. • Etapas de exención: <ul style="list-style-type: none"> ○ Etapa de Estudio y Desarrollo de Proyectos: Se exime de IS por 3 años máximo ○ Etapa de construcción: Se exime de IS por 3 años máximo |

V Jornadas de D. Tributario Provincial y Municipal
10 y 11 de mayo de 2018
Panel 1 "Petróleo, Gas y Energía. Impacto en la Tributación Local"
Trabajo de Ponente

| | | | | <ul style="list-style-type: none"> o Etapa de operación comercial: Se exime el 100% del ISIB durante los primeros 5 años desde inicio de la operación comercial. Entre el 6to y 10mo año: 50 % exención <p>Requiere aprobación por AA y</p> <p>Requiere Radicación</p> |
|-----------|--|-------------|--|---|
| Provincia | Normativa / Reglamentación? | Publicación | Concepto ER | Beneficios Tributarios |
| Santa Fe | 12.503 y 12.692. No adhesión a ley Nacional | 14/12/2006 | <p>Todas aquellas que se producen naturalmente, en forma inagotable y sin ocasionar perjuicio al equilibrio ambiental.</p> <p>Tienen por objeto el uso racional y ambientalmente sostenible de los recursos energéticos renovables, tales como el sol, el viento, el biogas, la biomasa, la geotermia, la mini-hidráulica, y</p> | <p>Beneficios aplican a 15 años</p> <p>Exención en: ISIB; IS; II y patentes</p> <p>N/A Exención cuando existan deudas</p> <p>Requiere radicación</p> <p>Requiere aprobación AA</p> |

V Jornadas de D. Tributario Provincial y Municipal
 10 y 11 de mayo de 2018
 Panel 1 "Petróleo, Gas y Energía. Impacto en la Tributación Local"
 Trabajo de Ponente

| | | | toda otra que científicamente se desarrolle manteniendo las cualidades básicas que distinguen a este tipo de energías. | |
|------------------|---------------------------------------|--------------------|--|-------------------------------|
| Provincia | Normativa / Reglamentación? | Publicación | Concepto ER | Beneficios Tributarios |
| Tucumán | Ley 8.882. Adhesión a ley Nacional | 03/06/2016 | No menciona | No menciona |