

BENEFICIOS FISCALES Y ENERGÍAS RENOVABLES EN LA PROVINCIA DE CÓRDOBA: UNA OPORTUNIDAD PARA LA VIVIENDA COLABORATIVA ECOLÓGICA *

*TAX BENEFITS AND RENEWABLE ENERGY IN THE PROVINCE
OF CÓRDOBA: AN OPPORTUNITY FOR ECOLOGICAL
COLLABORATIVE HOUSING*

*Rodolfo Salassa Boix**
Maximiliano Caceres Falkiewicz****

Resumen: Los Estados cuentan con una amplia gama de medidas públicas que pueden adoptar para enfrentar las consecuencias de la contaminación en general y del cambio climático en particular. Una de las principales actividades antrópicas que generó este desarreglo climático es la generación y el consumo de fuentes energéticas no renovables de ahí la importancia que cobran las energías renovables como una posible solución. En este marco, son muchos los sectores de la sociedad que pueden contribuir a potenciar las energías renovables y mitigar el cambio climático (vivienda, transporte, industria, etc.), pero nosotros nos enfocaremos en el ámbito habitacional, ya que se ha demostrado que en la mayoría de países alrededor de un tercio de la energía utilizada está ligada directamente al sector de la vivienda.

Palabras-clave: Energías renovables - Cambio climático - Vivienda.

Abstract: The states have a wide range of public measures that they can adopt to address the consequences of pollution in general and climate change in particular.

* Trabajo recibido el 15 de septiembre de 2024 y aprobado para su publicación el 9 de octubre del mismo año.

** Profesor Agregado Serra Húnter de Derecho financiero y tributario de la Universitat Pompeu Fabra de Barcelona. Magister en Derecho de la empresa y la contratación y Doctor en Derecho, por la Universidad Rovira i Virgili de Tarragona. Investigador de la Universidad Empresarial Siglo 21. Email: rodolfo.salassaboix@upf.edu

*** Docente e Investigador de la Universidad Empresarial Siglo 21. Director del Proyecto de Investigación La responsabilidad social empresaria y su íntima vinculación con el derecho del trabajo. El cumplimiento de la normativa laboral para garantizar un desarrollo sostenible, dependiente de la Universidad Siglo 21. Especialista en Derecho Laboral (UNC-UCC-UNL). Magíster en Derecho de la Empresa y la Contratación, por la Universidad Rovira i Virgili de Tarragona, España. Email: maxiaceresf@gmail.com

One of the main anthropogenic activities that generated this climate disorder is the generation and consumption of non-renewable energy sources, hence the importance of renewable energies as a possible solution. In this framework, there are many sectors of society that can contribute to promoting renewable energies and mitigating climate change (housing, transportation, industry, etc.), but we will focus on the housing field, since it has been shown that in most countries, around a third of the energy used is directly linked to the housing sector.

Keywords: Renewable energies - Climate change - Housing.

Sumario: I. Introducción. II. Beneficios fiscales vigentes en la Provincia de Córdoba para las energías renovables II.1. Ley 8810 de 1999: uso racional de la energía a través de las energías renovables. II.2. Ley 10397 de 2016: adhesión al régimen de fomento nacional para el uso de fuentes renovables de energía destinada a la producción de energía eléctrica. II.2.1. Ley 26190: régimen de fomento nacional para el uso de fuentes renovables de energía destinada a la producción de energía eléctrica (primera etapa). II.2.2. Ley 27191: régimen de fomento nacional para el uso de fuentes renovables de energía destinada a la producción de energía eléctrica (segunda etapa). II.3. Ley 10572 de 2018: uso racional y eficiente de la energía. II.4. Ley 10573 de 2018: aprovechamiento de la energía solar térmica de baja temperatura. II.5. Ley 10604 de 2018: adhesión al régimen de fomento a la generación distribuida de energía renovable. II.6. Decreto 132/19: reglamenta la ley 10604 (adhiera al régimen de fomento a la generación distribuida de energía renovable integrada a la red eléctrica pública). II.6.1. Ingresos Brutos. II.6.2. Impuesto de Sellos. II.6.3. Impuesto Inmobiliario. II.7. Ley 10721 de 2020: Promoción y Desarrollo para la Producción y Consumo de Biocombustibles y Bioenergía. II.7.1. Resolución N° 01 del 2021 de la Secretaría de Biocombustibles y Energías Renovables. III. Conclusiones. IV. Bibliografía.

I. Introducción

Los Estados cuentan con una amplia gama de medidas públicas que pueden adoptar para enfrentar las consecuencias de la contaminación en general y del cambio climático en particular, las cuales hemos dado a llamar en otros trabajos como “mecanismos estatales de protección ambiental”¹. Con permiso del *Coronavirus Disease 2019* (Covid-19), podemos decir que el cambio climático se ha convertido en una de las problemáticas más importantes y urgentes de la agenda internacional, especialmente al comprobarse su directa vinculación con el actuar humano². Es por ello que la raza humana tiene la obligación moral y legal de adoptar acciones que

(1) SALASSA BOIX, Rodolfo. “La empresa ante la adaptación a los efectos del cambio climático”, en Susana Borràs Pentinat (Dir.), *Retos y realidades de la adaptación al cambio climático. Perspectivas técnico jurídicas*, Thomsom Reuters-Aranzadi, Pamplona, 2013, pp. 293-321.

(2) Según el Primer Informe de Evaluación del Grupo Intergubernamental de Expertos sobre el Cambio Climático (IPCC) publicado en 1990.

ayuden a revertir el daño causado y asegurar la equidad intergeneracional³ que deriva del principio de desarrollo sostenible⁴.

Una de las principales actividades antrópicas que generó este desarreglo climático es la generación y el consumo de fuentes energéticas no renovables⁵, de ahí la importancia que cobran las energías renovables como una posible solución, al menos parcial, a dicha problemática. Esto ha llevado a que muchas administraciones públicas estén redirigiendo el foco de sus políticas energéticas en esta dirección.

Esto es lo que ocurrió en la República Argentina, ya que desde finales del año 2015 se dio paso a un fuerte impulso para fomentar las energías renovables, luego de una serie de intentos aislados del pasado⁶ que no tuvieron el éxito esperado⁷. Desde hace poco más de tres años que, tanto por razones de desabastecimiento energético como de protección ambiental, las energías renovables se han convertido en un tema prioritario para el país⁸. Todo ello demuestra que Argentina no ha sido ajena a esta problemática y a la necesidad de ampliar los mecanismos estatales de protección ambiental.

Son muchos los sectores de la sociedad que pueden contribuir a potenciar las energías renovables y mitigar el cambio climático (vivienda, transporte, industria, etc.), pero nosotros nos enfocaremos en el ámbito habitacional, ya que se ha demostrado que, en la mayoría de países, alrededor de un tercio de la energía utilizada está

(3) CHUECA SANCHO, Ángel. *Cambio Climático y Derecho Internacional*, Fundación Ecología y Desarrollo, Zaragoza, 2000, pp. 78 y ss.

(4) Este principio está receptado en el Principio 3 de la Declaración de Río sobre Medio Ambiente y Desarrollo y en los artículos 3.1 y 3.4 de la Convención Marco de Naciones Unidas sobre el Cambio Climático de 1992. La definición legal de este principio debe su origen al llamado "Informe Brundtland" (Comisión Brundtland, "The World Commission on Environment and Development", Our Common Future, New York, 1987).

(5) ÁLVAREZ, Maximiliano. *Efectos distributivos de las políticas públicas para la mitigación del cambio climático en América Latina. Una aproximación con un meta-análisis*, Naciones Unidas-Cepal-Unión Europea, Santiago de Chile, 2016, p. 7.

(6) Leyes 25019 de 1998, 26190 de 2006 y 27191 de 2015.

(7) Hasta el año 2015 nuestro país era uno de los más retrasados de América Latina en esta materia, sólo por encima de Colombia y Venezuela, en ese orden (Datos del 10º Informe sobre Tendencias de Inversión en Energías Renovables realizado por el Centro de Colaboración para la Financiación de Clima y Energía Sostenible del Programa de Medio Ambiente de Naciones Unidas y estudios de Bloomberg New Energy Finance, ambos publicados a principio de 2016).

(8) Ello se vio reflejado fundamentalmente con el decreto 134 de 2015, que reconoció la emergencia del sector eléctrico nacional; el decreto 531 de 2016, que reglamentó la ley 27191 de 2015, por la que se amplió el régimen de fomento nacional para el uso de fuentes renovables de energía destinada a la producción de energía eléctrica; la ley 27270 de 2017, que ratificó el Acuerdo de París; la ley 27424 de 2017, que reguló el régimen de fomento a la generación distribuida de energía renovable integrada a la red eléctrica, junto con el decreto 986 de 2018 que la reglamentó, y la ley 27520 de finales de 2019, que reguló los presupuestos mínimos de adaptación y mitigación al cambio climático global.

ligada directamente al sector de la vivienda⁹. Es aquí cuando cobra protagonismo la vivienda colaborativa o covivienda, más conocida en inglés como *cohousing*¹⁰.

Si bien es cierto que los modelos de viviendas grupales no son recientes, ya que existen diversos antecedentes en el pasado¹¹, en los últimos años se está observando un reciclaje de estos modelos habitacionales debido a las crecientes dificultades para que un amplio sector de la sociedad pueda acceder a la vivienda¹². Este modelo de vivienda consiste en una comunidad intencionalmente organizada y dirigida por sus propios residentes¹³ compuesta por diversos hogares individuales que comparten facilidades y servicios para promover las relaciones humanas, la interacción social y la eficiencia energética¹⁴.

La reducción del consumo de energía en las viviendas puede ser optimizada en diferentes maneras, pero destaca especialmente la posibilidad de mejorar la eficiencia energética de los edificios, atento los efectos económicos y ecológicos que ello reporta¹⁵. Estos últimos beneficios, derivados de una organización social

(9) MARCKMANN, B. - GRAM-HANSEN, K. - HAUNSTRUP CHRISTENSEN, T. "Sustainable Living and Co-Housing: Evidence from a Case Study of Eco-Villages", *Built Environment*, vol. 38, núm. 3, 2012, p. 414.

(10) Término que viene de la palabra *cooperative house* (PRIEST, I. "Different kind of living", *Royal Institute of British Architects Journal*, núm. 122, vol. 10, 2015, p. 54).

(11) LUCAS DURÁN, Manuel. "Aspectos tributarios del cohousing o covivienda", *CIRIEC-España Revista Jurídica*, núm. 31, 2017, pp. 140-142. Dentro de esas páginas, el autor nos aclara que "(...) los antecedentes históricos recientes de lo que se conoce propiamente como covivienda, cohabitación o *cohousing* tienen sus orígenes en Dinamarca de los años 60, y se encuentra especialmente vinculado a familias de jóvenes profesionales (...) que querían mantener instalaciones comunes para propiciar una educación colectiva y más colaborativa de su descendencia. Tal movimiento se fue extendiendo a partir de los años 80 a Norteamérica". Luego se extendió por Suecia, Reino Unido, Canadá, Australia y Estados Unidos (WILLIAMS, Joanna. "Designing Neighbourhoods for Social Interaction: The Case of Cohousing", *Journal of Urban Design*, num. 10, vol. 2, 2005, pp. 195-227 y RUIU, Maria Laura, "Differences between Cohousing and Gated Communities: A Literature Review", *Sociological Inquiry*, num. 84, vol. 2, 2004, pp. 316-335).

(12) TUMMERS, Lidewij. *Learning from co-housing initiatives. Between passiohaus engineers and active habitants*, Delft University of Technology, Rotterdam, 2017, p. 22; y WANG, J. - HADJRIL, K. - BENNETT, S. - MORRIS, D. "The role of cohousing in social communication and sustainable living environments", *WIT Transactions on The Built Environment*, vol. 193, 2020, p. 247.

(13) TUMMERS, *ob. cit.*, 2017, p. 22.

(14) En este sentido, se ha definido como "(...) una asociación de propietarios que tiene el derecho de vivir de por vida, en un departamento y derecho al uso del espacio público que el edificio ofrece" (MEDINA ORÉ, Saul. "El modelo cooperativo y la co-vivienda, ¿una solución al problema de vivienda, de convivencia y de desarrollo en el Perú?", *Apuntes - Revista de Ciencias Sociales*, núm. 8, vol. 1, 2018, p. 142).

(15) MARCKMANN - GRAM-HANSEN - HAUNSTRUP CHRISTENSEN. *ob. cit.*, 2012, p. 413.

de escala intermedia¹⁶, se manifiestan cuando esa menor energía que se consume¹⁷ proviene de fuentes renovables¹⁸. Todo ello ha llevado a referirse al eco-housing o, en nuestro idioma, a las viviendas colaborativas ecológicas, las cuales presentan ciertos indicadores ambientales en el ámbito del consumo de energía, el consumo agua y la generación de residuos¹⁹. Nosotros nos abocaremos específicamente al primer indicador.

De esta manera, se afirma que la vivienda colaborativa ecológica permite avanzar hacia un concepto de comunidad sustentable y energéticamente eficiente, fomentando un estilo de vida bajo en emisiones de carbono²⁰, con su consecuente impacto en la mitigación del cambio climático. No son pocas las investigaciones que demuestran que los residentes en estas comunidades consumen menos energía, tienen menos coches, comparten más bienes, usan menos materiales durables y, en definitiva, generan una huella de carbono menor que en las viviendas tradicionales²¹.

Ahora bien, la pregunta es de qué manera el Derecho tributario puede ayudar a potenciar este modelo de vivienda en el ámbito de las energías renovables. Dicho en otras palabras, cómo se pueden fomentar las energías renovables en las viviendas mediante las medidas tributarias.

Dentro de las diferentes alternativas con que cuentan los Estados para proteger el medio ambiente, la Tributación Ambiental viene cobrando un protagonismo cada vez mayor ya sea para fomentar conductas que prevengan daños ambientales como para desalentar aquellas que puedan generarlos. Los informes de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE)²² demuestran que en los últimos veinticinco años la mayoría de sus Estados miembros, con los países nórdicos a la cabeza, ha implementado un proceso de reforma fiscal ambiental que, si bien se ha desacelerado con las últimas crisis económicas mundiales, no ha dejado

(16) Se trata de modelos habitacionales más densos que los modelos tradicionales, pero menos que un pueblo (ASSADOURIAN, Erik, "Engaging communities for a sustainable world", in *State of the World 2008: Innovations for a Sustainable Economy*, Ed.: Linda Starke, Norton, New York, 2008, p. 154).

(17) WANG - HADJRI - BENNETT - MORRIS. *ob. cit.*, 2020, p. 247.

(18) MELTZER, Graham. *Sustainable Community: Learning from the Co-housing Model*, Trafford, Victoria, 2005, p. 15.

(19) BECH-DANIELSEN, C. - HANSEM, J. - JENSEN, O. *Økologisk byggeri i de nordiske lande*, Nordisk Ministerråd, Copenhagen, 1997.

(20) WANG, J. - HADJRI, K. "The Role of Cohousing in Building Sustainable Communities: Case studies from the UK", *Asian Journal of Quality of Life*, num. 3, vol. 13, Sep/Oct 2018, p. 187.

(21) STRATMANN, J. - WEISS FERREIRO, L. - NARAYAN, R. *Towards Sustainability - Analysis of Collaborative Behaviour in Urban Cohousing*, School of Engineering Blekinge Institute of Technology Karlskrona, Sweden, 2013, pp. 37-38.

(22) OCDE, *Consumption Tax Trends 2016: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues*, París, OECD Publishing, 2016 y <http://www2.oecd.org/ecoinst/queries/> Fecha de consulta: 05/06/2024.

de avanzar²³. Todo ello ha llevado a comprobar empíricamente lo que ya se venía sosteniendo teóricamente: que el Derecho tributario es un mecanismo jurídico eficaz para proteger el medio ambiente²⁴.

Cuando hablamos de Tributación Ambiental nos referimos al área del Derecho tributario que, a través de tributos y beneficios fiscales, procura modificar ciertas conductas en procura de proteger el medio ambiente. De esta forma, mediante los tributos ambientales se busca desalentar actividades ecológicamente perjudiciales y mediante los beneficios fiscales fomentar actividades ambientalmente beneficiosas.

En Argentina, como en la gran mayoría de países, la creación de tributos y beneficios fiscales es una facultad exclusiva del Estado, ejercida a través del Poder Legislativo²⁵. Pero esta facultad no es exclusiva del Estado Nacional, sino de cada uno de los niveles de gobierno a los cuales se les concede esta competencia. Sin ánimo de profundizar en un tema tan complejo y extenso como éste, podemos decir que, tanto la Constitución Nacional²⁶ como la normativa derivada de ella²⁷ reconocen títulos competenciales tributarios para las provincias, los municipios y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. No obstante, considerando las complejas restricciones que impone la ley 23548 (y la jurisprudencia que la interpreta) sobre la competencia tributaria provincial y municipal, les resulta mucho más sencillo recurrir a beneficios fiscales sobre gravámenes vigentes que legislar nuevos tributos²⁸.

De la normativa mencionada se desprende entonces que los cuatro niveles de gobierno del país gozan, en principio, de la facultad de establecer tributos y, junto a ella, de reconocer beneficios fiscales sobre los tributos que se encuentran bajo su competencia. Podemos decir que mientras exista la posibilidad de crear tributos, también existe la de fijar medidas tributarias ambientales. Si se pueden legislar tributos en general, también se pueden establecer tributos ambientales en particular y,

(23) BARDE, Jean-Philippe. *Economic Instruments in Environmental Policy: Lessons from the OECD Experience and their Relevance to Developing Economies*, OECD Publishing, Paris, 1994 y SCHLEGELM-ILCH, K. - JOAS, A. *Fiscal considerations in the design of green tax reforms*, Green Growth Knowledge Platform GGKP, Venecia, 2015.

(24) CASTELLO, Melissa Guimarães. "Contribuido de intervengo no domínio económico sobre os combustíveis: um superfund brasileiro?", *Revista de Direito Ambiental*, 44 (octubre/diciembre), 2006, p. 100.

(25) Según artículos 4; 17; 52; 75, incisos 1) y 2); 99, inciso 3), entre otros, de la Constitución Nacional.

(26) Artículos 5; 75, incisos 2) y 30); 121; 123; 126 y 129.

(27) Fundamentalmente los artículos 2 y 9 de la ley 23548 de Coparticipación Federal de Recursos Fiscales, la cual deriva del artículo 75, inciso 2), de la Constitución Nacional.

(28) "Quizás el principal inconveniente práctico, planteado por destacados tratadistas españoles, es el de que ya no quedan terrenos baldíos; con esto se quiere significar que las principales materias imposables han sido tomadas sin resquicios por la Nación y las provincias" (VILLEGAS, Hector. "Principales cuestiones de la tributación en las municipalidades de provincias", *Impuestos-LV-B*, p. 3302-3303).

en consecuencia, beneficios fiscales sobre ellos. Siempre, claro está, respetando los principios constitucionales tributarios. De forma tal que, en nuestro país es posible hablar de una Tributación Ambiental nacional, provincial²⁹ y municipal³⁰.

En virtud de lo expuesto, si de proteger al medio ambiente se trata, para las provincias y municipios argentinos hoy por hoy resulta más sencillo recurrir a los beneficios fiscales ecológicos que a los tributos ambientales. Ello les permite brindar una ágil respuesta, y además ajustada a Derecho, a un grave problema ecológico cuyas consecuencias van más allá de la política y el ordenamiento jurídico.

La Provincia de Córdoba no es la excepción, ya que en general la Legislatura Unicameral recurrió al dictado de beneficios fiscales ambientales, no a tributos, para promover el uso de las energías renovables. De hecho, la provincia se encuentra dentro del reducido grupo de las primeras provincias³¹ que adhirió a la ley 27424, sobre generación distribuida de energía eléctrica basada en fuentes renovables, la cual fue dictada por el Congreso Nacional hace unos años con la esperanza de recibir una inmediata y masiva adhesión provincial. Los detalles de los beneficios fiscales provinciales que allí se reconocen, y la manera en que se plantearon, forman parte del eje central de este trabajo.

Teniendo en cuenta la influencia positiva de las energías renovables para mitigar el cambio climático, las posibilidades que el Derecho tributario y el modelo de vivienda colaborativa ecológica ofrecen para fomentarlas y los avances que la Provincia de Córdoba ha dado en materia de incentivos ecológicos, nuestro objetivo es corroborar cuáles son los beneficios fiscales provinciales vigentes que se pueden aprovechar para promover las energías renovables en favor de la vivienda colaborativa ecológica.

A continuación, analizaremos en orden cronológico la normativa provincial dirigida a fomentar la generación y el consumo de las energías renovables para luego, en la conclusión, resolver el objetivo planteado en el párrafo anterior.

(29) En el ámbito de la Provincia de Córdoba prácticamente no existen precedentes jurisprudenciales que hagan mención a la posibilidad de la provincia o sus municipios de dictar medidas tributarias ambientales, aunque una (muy) leve insinuación se vislumbra en la Sentencia N° 14 del Tribunal Superior de Justicia de la Provincia (TSJ) dictada en la causa "Dómina, Esteban c/ Municipalidad de Córdoba".

(30) De hecho, incluso se ha dicho que en materia impositiva los entes municipales sólo pueden establecer impuestos ecológicos y mineros, avalando así, por un lado, que la potestad tributaria de los municipios, si bien se reconoce, hoy en día ha quedado bastante restringida y, por el otro, que la Tributación Ambiental se encuentra dentro de ese pequeño reducto de permisibilidad (BAITROCCHI, Eduardo. "La autonomía de los municipios de provincia: sus posibles consecuencias tributarias", *La Ley*, 1996-D, pp. 1175 y ss.).

(31) Junto a Mendoza, San Juan, Tierra del Fuego y Tucumán.

II. Beneficios fiscales vigentes en la Provincia de Córdoba para las energías renovables

II.1. Ley 8810 de 1999: uso racional de la energía a través de las energías renovables

Mediante esta innovadora norma para la época, que tiene más de veinte años, la Provincia ya había declarado de interés provincial la generación de energía mediante fuentes renovables en todo el territorio provincial³². Desde el punto de vista tributario se incorporó un generoso beneficio fiscal para acompañar dicho interés³³ y se dejaron sentadas las bases para la creación de futuros tributos ambientales³⁴.

Su dictado fue fruto del nuevo impulso que habían recibido las energías renovables en nuestro país con la incorporación de la protección ambiental en la Constitución Nacional en 1994³⁵ y el dictado de la ley 25019 de 1998, por la que se declaró de interés nacional la generación de energía eléctrica de origen eólico y solar³⁶. La normativa provincial fue incluso más ambiciosa que esta última, atento que englobaba a todas las energías renovables, y no sólo a la eólica y solar. Lamentablemente, y a pesar de la manda legal de reglamentarla en un plazo no mayor a 120 días³⁷, ello nunca ocurrió y su aplicación y operatividad fueron prácticamente nulas.

Sus objetivos eran reducir las emisiones contaminantes causantes del efecto invernadero, utilizar racional y eficiente los recursos naturales, propender a la disminución del peligro de calentamiento de la tierra y fomentar la inversión en infraestructura con el fin de contribuir al desarrollo de las regiones menos favorecidas³⁸.

En cuanto a los beneficios fiscales ambientales, la ley establecía que las inversiones destinadas a la generación de energías renovables estuvieran exentas del pago del Impuesto a los Ingresos Brutos por el término de diez años y una estabilidad fiscal por igual término³⁹.

Por un lado, se disponía de un beneficio fiscal para anular el pago de la obligación tributaria de un impuesto concreto (Ingresos Brutos) y, por el otro, se garantizaba la estabilidad de la presión fiscal. Entendemos que dicha estabilidad se aplicaba para

(32) Artículo 1 de la ley 8810.

(33) Artículo 5 de la ley 8810.

(34) Artículo 7 de la ley 8810.

(35) Artículo 41 y 43 de la CN.

(36) SALASSA BOIX, R. - CÁCERES FALKIEWICZ, M. "La tributación ambiental como mecanismo para promover la energía solar en Argentina", en Denise Lucena Cavalcante (Dir.) - Paulo Caliendo (Coord.), *Políticas públicas, tributacao e energia solar*, Editora CRV, Curitiba, 2017, pp. 431-464, ee. p. 447.

(37) Artículo 10 de la ley 8810.

(38) Artículo 2 de la ley 8810.

(39) Artículo 5 de la ley 8810.

todo el marco tributario provincial, pero desafortunadamente la ley no explicaba en qué consistía dicha estabilidad, como sí ocurre a nivel nacional cada vez que se ha recurrido a este particular beneficio fiscal⁴⁰.

También resulta destacable un precepto de la norma que propicia “la incorporación de los costos de las externalidades al precio de la energía”⁴¹. Su importancia radica en que da pie a la regulación de tributos ambientales para desalentar el consumo de energía no renovable. Lamentablemente, ello nunca se materializó en la práctica.

En definitiva, si bien se trató de una norma novedosa, ambiciosa y prometedora para su época, finalmente quedó reducida a un puñado de artículos que, al no haberse reglamentado, carecieron de aplicación práctica.

II.2. Ley 10397 de 2016: adhesión al régimen de fomento nacional para el uso de fuentes renovables de energía destinada a la producción de energía eléctrica

Hubo que esperar más de quince años para que la Provincia de Córdoba retome el interés por fomentar el uso y la generación de las energías renovables, mediante la ley 10397 de 2016. Pero esta vez no fue a través de una norma propia, sino con la adhesión a las leyes 26190 de 2006 y 27191 de 2015 dictadas por el Congreso de la Nación. De esta manera, los legisladores provinciales demoraron unos diez años en adherir a los postulados de la ley nacional por la cual se inició a la primera fase del régimen de fomento nacional para el uso de fuentes renovables de energía destinada a la producción de energía eléctrica.

A continuación, repasaremos el principal contenido de estas dos normas nacionales a las que adhirió la provincia, con especial hincapié en los beneficios fiscales.

II.2.1. Ley 26190: régimen de fomento nacional para el uso de fuentes renovables de energía destinada a la producción de energía eléctrica (primera etapa)

Viendo la necesidad de fortalecer la regulación vinculada a las fuentes de energía renovables y considerando que el contenido de la ley 25019 era insuficiente y desfasado, en el año 2006 se dictó la ley 26190⁴² por la que se declaró de interés

(40) Ver normativa citada en notas 31, 32 y 32 de este trabajo.

(41) Artículo 6 de la ley 8810.

(42) No se dictó para derogar la ley 25019, sino para ampliarla, complementarla y actualizarla, aunque su aplicación queda reducida a determinadas cuestiones. La propia ley 26190 declara que el presente régimen es complementario del establecido por la ley 25019 y sus normas reglamentarias, siendo extensivos a todas las demás fuentes definidas en la presente ley los beneficios previstos en sus artículos 4 y 5 (art. 13, ley 25019).

nacional la generación de energía eléctrica a partir del uso de fuentes de energía renovables con destino a la prestación de servicio público⁴³.

A los fines de fomentar las energías renovables se alienta la investigación para el desarrollo tecnológico y la fabricación de equipos con esa finalidad⁴⁴, para lo cual se promueve la realización de nuevas inversiones en emprendimientos de producción de energías renovables en toda la nación. Estos emprendimientos son todos aquellos que impliquen la construcción de obras civiles, electromecánicas y de montaje, la fabricación e importación de componentes para su integración a equipos fabricados localmente y la explotación comercial⁴⁵.

Para ello se estableció como objetivo, en una primera etapa, alcanzar una contribución de las fuentes de energía renovables hasta alcanzar el 8% del consumo de energía eléctrica nacional para el día 31 de diciembre de 2017⁴⁶. La segunda etapa, fue añadida en 2015 por medio de la ley 27191, que veremos más adelante, y se amplía el objetivo al 25%.

Según esta norma, se entiende por fuentes renovables de energía a aquellas de origen no fósil que sean idóneas para ser aprovechadas de forma sustentable en el corto, mediano y largo plazo. Ello incluye a la energía eólica, solar térmica, solar fotovoltaica, geotérmica, mareomotriz, undimotriz, de las corrientes marinas, hidráulica, biomasa, gases de vertedero, gases de plantas de depuración, biogás y biocombustibles, con excepción de los usos previstos en la ley 26093⁴⁷. Esto demuestra que se trata de una norma mucho más amplia que su antecesora de 1998 (ley 25019), que sólo incluía a la energía solar y eólica.

A los fines de cumplir con sus objetivos se establece un régimen de inversiones para la construcción de obras nuevas destinadas a la producción de energías renovables. Un régimen dotado de una serie de beneficios fiscales para las personas físicas o jurídicas titulares de inversiones y concesionarios de obras nuevas de producción de energía eléctrica generada a partir de fuentes de energía renovables. La aplicación de los beneficios fiscales comenzaba con la aprobación del proyecto, siempre que hayan tenido principio efectivo de ejecución⁴⁸ antes del 31 de diciembre de 2017⁴⁹.

Los beneficios fiscales reconocidos son de lo más variado (IVA: devolución anticipada; Impuesto a las Ganancias: amortización acelerada de bienes y obras,

(43) Artículo 1 de la ley 26190.

(44) Artículo 1 de la ley 26190.

(45) Artículo 36 de la ley 26190.

(46) Artículo 2 de la ley 26190.

(47) Artículo 4 de la ley 26190.

(48) Se entiende que existe principio efectivo de ejecución cuando se hayan realizado erogaciones de fondos asociados al proyecto por un monto no inferior al 15% de la inversión total prevista antes de la fecha indicada precedentemente (art. 9, ley 26190).

(49) Artículo 8 de la ley 26190.

trato preferencial para compensar quebrantos, deducción de los intereses de las pérdidas sociales, exención de dividendos y utilidades; Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta: base de imposición reducida y un certificado fiscal para el pago de impuestos nacionales), pero en ningún caso se refieren a gravámenes provinciales⁵⁰. Todos ellos repercuten sobre impuestos nacionales.

II.2.2. Ley 27191: régimen de fomento nacional para el uso de fuentes renovables de energía destinada a la producción de energía eléctrica (segunda etapa)

Esta ley modificó y complementó el contenido y objetivo de la norma anterior, de manera que algunas cuestiones se encuentran plasmadas en el texto de la ley 26190 y otras son contenido exclusivo y propio de la ley 27191. De su contenido exclusivo se destaca la implantación de la segunda etapa del régimen de fomento nacional para el uso de energías renovables, la creación del fondo fiduciario para el desarrollo de energías renovables y la estipulación de nuevos beneficios fiscales. A continuación, veremos brevemente cada uno de estos puntos.

Por un lado, a los fines de dar continuidad a lo dispuesto por la ley 26190, se establece una segunda etapa del régimen de fomento nacional para el uso de fuentes renovables de energía en la que se pretende alcanzar el 20% del consumo de energía eléctrica nacional basada en fuentes renovables para el 31 de diciembre de 2025⁵². Los sujetos que reúnan los requisitos exigidos para ser beneficiarios del régimen de la ley 26190, cuyos proyectos de inversión tengan principio efectivo de ejecución entre el 1 de enero de 2018 y el 31 de diciembre de 2025, están incluidos en la nueva etapa y gozarán de los beneficios promocionales previstos en la citada ley, aunque con diferencias respecto a la devolución del IVA y la amortización acelerada del Impuesto a las Ganancias⁵³. También se agrega un beneficio fiscal

(50) Artículo 9 de la ley 26190.

(51) artículo 5 de la ley 27191.

(52) El cumplimiento de estas obligaciones debe hacerse en forma gradual, de acuerdo con el siguiente cronograma: 1) al 31 de diciembre de 2017, deberán alcanzar como mínimo el 8% del total del consumo propio de energía eléctrica; b) al 31 de diciembre de 2019, deberán alcanzar como mínimo el 12% del total del consumo propio de energía eléctrica; c) al 31 de diciembre de 2021, deberán alcanzar como mínimo el 16% del total del consumo propio de energía eléctrica; d) al 31 de diciembre de 2023, deberán alcanzar como mínimo el 18% del total del consumo propio de energía eléctrica; e) al 31 de diciembre de 2025, deberán alcanzar como mínimo el 20% del total del consumo propio de energía eléctrica (art. 8, ley 27191). El cumplimiento de la obligación de alcanzar los objetivos mínimos establecidos en la ley deberá efectivizarse mediante el consumo de energía eléctrica proveniente de fuentes renovables generada por instalaciones localizadas en el territorio del país o en su plataforma continental (art. 8, Anexo II, decreto 531/2016).

(53) Artículo 6 de la ley 27191.

relacionado con el régimen de importaciones⁵⁴, aunque sólo aplicable sólo hasta el 31 de diciembre de 2017⁵⁵.

Por otro lado, se crea el Fondo para el Desarrollo de Energías Renovables (FODER) como un fideicomiso de administración y financiero que rige en todo el territorio nacional, a efectos de aplicar los bienes fideicomitidos al otorgamiento de préstamos, la realización de aportes de capital y adquisición de todo otro instrumento financiero destinado a la ejecución y financiación de proyectos⁵⁶.

Por último, destacamos el establecimiento de un nuevo beneficio fiscal que, esta vez, sí alcanza a la competencia tributaria de las provincias. Concretamente, se dispone que el acceso y la utilización de las fuentes renovables de energía definidas por la ley 26190 no estarán gravados o alcanzados por ningún tipo de tributo específico, canon o regalías, sean nacionales, provinciales, municipales o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, hasta el 31 de diciembre de 2025⁵⁷. Atento a que la Provincia de Córdoba adhirió expresamente al contenido de esta ley, sin realizar ningún tipo de observación o modificación, entendemos que tal beneficio queda automáticamente incluido en la normativa provincial.

Al final de la ley provincial 10397 se invita a las municipalidades y comunas de la Provincia de Córdoba a adherir a las dos leyes nacionales (26190 y 27191), incorporando en sus respectivas legislaciones disposiciones destinadas a promover la producción de energía eléctrica a partir de fuentes renovables de energía y a la adquisición o fabricación de equipamiento que se corresponda con los objetivos del régimen que las mencionadas leyes fomentan⁵⁸.

En definitiva, luego de quince años del dictado de la ley provincial 8810 y diez años de la aprobación del régimen de fomento a la energía renovables por parte de la ley nacional 26190, la Provincia retomó su política legislativa de promover este tipo de energías al adherirse a dicho Régimen. Si bien la ley 10397 no regula expresamente ninguna cuestión vinculada a las energías renovables o su tributación, su *ratio legis* fue la adhesión sin condicionamientos a las dos leyes nacionales más importantes en materia de energías renovables. Esta adhesión tuvo connotaciones tributarias para la Provincia, ya que implicó aceptar que el acceso y la utilización de las fuentes renovables de energía no estuvieran gravados o alcanzados por ninguno de sus tributos hasta finales del año 2025.

(54) Artículo 14 de la ley 27191.

(55) Artículo 16 de la ley 27191.

(56) Artículo 7 de la ley 27191.

(57) Artículo 17 de la ley 27191. Esto no obsta a la percepción de canon o contraprestación equivalente por el uso de tierras fiscales en las que se instalen los emprendimientos (art. 17, 2° párr., ley 27191).

(58) Artículo 3 de la ley 10397.

II.3. Ley 10572 de 2018: uso racional y eficiente de la energía

Mediante esta norma se declara de interés provincial el uso racional y eficiente de la energía con el propósito de fomentar el desarrollo sustentable, mejorar la competitividad de la economía y calidad de vida de la población, así como contribuir con el cuidado del medio ambiente a través de la reducción de emisiones de gases de efecto invernadero⁵⁹. A pesar que su propio articulado constriñe al Poder Ejecutivo Provincial a reglamentar su contenido en un plazo no mayor a los 190, contados desde su publicación⁶⁰, esta ley no se encuentra reglamentada por el momento⁶¹.

Se entiende por “uso racional y eficiente de la energía” a todas las acciones que resulten en una disminución económicamente conveniente de la cantidad de energía necesaria para producir una unidad de producto o para satisfacer los requerimientos energéticos de los servicios, asegurando un igual o superior nivel de calidad de vida y una disminución de los impactos ambientales negativos cuyo alcance abarca la generación, transmisión, distribución y consumo de energía. También se incluye la sustitución total o parcial en el uso final por parte de los usuarios de energía de las fuentes energéticas tradicionales, por fuentes de energía renovables no tradicionales que permitan la diversificación de la matriz energética y la reducción de emisiones de gases contaminantes⁶².

A los fines de esta norma se considera como “fuente energética tradicional” a la energía producida a partir del uso de combustibles fósiles, de origen nuclear e hidroeléctrico de gran impacto ambiental negativo, y como “fuente energética renovables no tradicional”, a aquella derivada de la energía eólica, la energía solar térmica y fotovoltaica, la energía geotérmica, la reutilización de residuos, las centrales hidroeléctricas (menores a 50MW), las derivadas del uso de biomasa y la cogeneración⁶³. Esta definición es muy similar a la del artículo 4 de la ley nacional 26190, aunque un poco más acotada. De todas maneras, la normativa provincial efectúa una enumeración no taxativa que puede perfectamente completarse con las energías mencionadas en la ley nacional o incluso otras normas.

La ley insta a la elaboración de un Plan provincial de uso racional y eficiente de la energía (PPUREE) a los fines de evaluar el estado actual y un escenario tendencioso a quince años. El escenario debe ser revisado cada tres años y el PPUREE

(59) Artículo 1 de la ley 10572.

(60) Artículo 6 de la ley 10572.

(61) Esta circunstancia llevó a que recientemente la legisladora provincial Silvia Paleo inste al Poder Ejecutivo de la Provincia de Córdoba para que, en el marco de sus competencias, proceda de manera inmediata a la reglamentación y posterior publicación en el Boletín Oficial, de la ley 10572 (32280/R/21).

(62) Artículo 2 de la ley 10572.

(63) Artículo 2 de la ley 10572.

cada dos años, de acuerdo a lo establecido en los procesos de mejora continua. El Plan deberá incluir⁶⁴:

- a) la elaboración de mecanismos que garanticen la disponibilidad de información veraz al consumidor en relación al consumo y eficiencia energéticos;
- b) la propiciación de planes de desarrollo, promoción, sensibilización, educación y capacitación en el uso racional y eficiente de la energía;
- c) la determinación de mecanismos que aseguren el uso eficiente de energía en las instalaciones de la Administración Pública provincial y de demás entidades públicas;
- d) la disposición de un plan de incorporación paulatina de productos al sistema de etiquetado que se establezca, así como las normas de uso racional y eficiente de la energía a requerirse de equipamientos y edificaciones;
- e) el establecimiento de objetivos y metas de niveles máximos de consumo específico de energía o estándares mínimos de eficiencia energética de equipamientos, y
- f) el establecimiento de criterios de ponderación del ahorro de energía estimado para la elaboración de un sistema de Certificados de Ahorro de Energía.

No se contempla específicamente ningún beneficio fiscal, pero estos podrían desprenderse del precepto donde se insta al Poder Ejecutivo Provincial a establecer la estructura técnica, económica y financiera necesaria para el desarrollo de las políticas de corto, mediano y largo plazo para un uso racional y eficiente de la energía⁶⁵.

En definitiva, si bien se trata de una norma que específicamente persigue la promoción de las energías renovables, no contempla ninguna medida tributaria específica para ello, aunque tales medidas podrían desprenderse de su articulado. No obstante, de utilizarse esta opción serían altas las probabilidades de violar el principio constitucional de legalidad tributaria.

II.4. Ley 10573 de 2018: aprovechamiento de la energía solar térmica de baja temperatura

Esta normativa declara de interés provincial a los sistemas de aprovechamiento de energía solar térmica de baja temperatura para el abastecimiento de agua caliente. También incluye dentro a la fabricación, instalación, investigación y desarrollo de tecnología, la formación en el uso de la energía solar térmica y toda otra acción para la implementación de la energía renovable como fuente de producción de agua

(64) Artículo 4 y 5 de la ley 10572.

(65) Artículo 3 de la ley 10572.

caliente de baja temperatura⁶⁶. A pesar de que muchos preceptos de la ley remiten a la reglamentación⁶⁷, hasta el momento no fue dictada.

El objeto de la norma es promover el uso de sistemas de captación de energía solar para producir agua caliente de baja temperatura con fines sanitarios y de calefacción de ambientes, ya sea para uso residencial o comercial, como así también para calentamiento o precalentamiento de agua en procesos industriales⁶⁸. Todo ello, con el fin específico de⁶⁹:

- a) fomentar la utilización de energías limpias y provenientes de fuentes renovables,
- b) disminuir la producción de gases de efecto invernadero,
- c) reducir paulatinamente el consumo de energía generada con vectores energéticos no renovables de origen hidrocarburífero, y
- d) generar las condiciones necesarias para que se realicen inversiones privadas y favorecer así la creación de nuevas fuentes de trabajo.

La normativa establece ciertas obligaciones y pautas para los establecimientos públicos, creados y a crearse, y para los privados, sean residenciales o no. A través de la reglamentación podrán fijarse excepciones por el volumen de consumo de agua, la superficie disponible para la instalación de los captadores, el porte de los equipos, las horas de sombra o la utilización de otros mecanismos de generación de energía. Asimismo, se puede plantear la reducción de los porcentajes de aporte energético solar para ciertas instalaciones o cuando sea técnicamente imposible alcanzar las condiciones que correspondan a la demanda anual de energía necesaria para el calentamiento de agua por energía solar⁷⁰.

En lo que se refiere a los edificios públicos se advierte, por un lado, que las nuevas construcciones para dependencias o edificios del sector público provincial⁷¹ deben proyectarse y construirse contando con un mínimo del 50% del aporte energético para calentamiento de agua proveniente de sistemas de aprovechamiento de energía solar térmica de baja temperatura. Por otro lado, los edificios ya existentes

(66) Artículo 1 de la ley 10573.

(67) El cronograma para adecuar los edificios públicos existentes (art. 6, ley 10573), las actividades privadas que pueden incluirse al régimen de adecuación de los edificios privados no residenciales (art. 8, 2º párr., ley 10573), los alcances y plazos de los beneficios fiscales ambientales (art. 9, ley 10573), el cronograma para adecuar las piscinas (art. 11, ley 10573) y las excepciones a los mandatos establecidos en la ley (art. 14, ley 10573).

(68) Artículo 2 de la ley 10573.

(69) Artículo 3 de la ley 10573.

(70) Artículo 14 de la ley 10573.

(71) En particular los inmuebles destinados a centros de atención de la salud, centros deportivos y de esparcimiento, residenciales para la tercera edad y establecimientos educacionales.

deben proyectar y desarrollar un cronograma, según las pautas que fije la reglamentación, para adaptarse a los estándares establecidos para las obras en construcción⁷².

En cuanto a los edificios privados vemos, por un lado, que todos aquellos planes de vivienda que proyecten, desarrollen y ejecuten el gobierno provincial, sea cual fuere su fuente de financiamiento, deben estar dotados de la tecnología y el equipamiento adecuados para cubrir al menos un 50% del aporte energético para calentamiento de agua proveniente de sistemas de aprovechamiento de energía solar térmica de baja temperatura. Esto mismo se aplica para los emprendimientos o construcciones que se desarrollen en el ámbito privado no residencial y se dediquen a las actividades de comercio, servicios públicos y privados e industria, sin perjuicio de otras que pudieran incorporarse por vía reglamentaria⁷³.

Asimismo, las piscinas climatizadas nuevas o que en el futuro se reconviertan a climatizadas también deben contar como mínimo con un 50% de la demanda de energía necesaria para el calentamiento de agua por energía solar térmica, siempre que no utilicen otras fuentes de energías renovables con ese fin⁷⁴.

A los efectos de promover y fomentar la rápida y eficaz implementación de los objetivos perseguidos, se habla de beneficios tributarios⁷⁵ y financieros⁷⁶. Los primeros, que son los que ocupan nuestra atención, en realidad no se especifican cuáles son, sino que la norma se limita a declarar a qué supuestos se aplicarán⁷⁷.

Concretamente, se trata de beneficios relacionados con tributos que recaigan sobre toda vivienda destinada a uso residencial, individuales y de propiedad horizontal, cuando incorporen tecnología y equipamiento tendientes a efectivizar sistemas de aprovechamiento de energía solar térmica de baja temperatura para el calentamiento de agua sanitaria⁷⁸. El detalle específico de los beneficios, su alcance y plazos debe ser establecidos por vía reglamentaria⁷⁹. Además, para acceder a estos beneficios las instalaciones deben ser realizadas por instaladores registrados en el Registro Único de Instaladores⁸⁰. Al final de la norma se invita a las municipalidades y comunas a adherir a su contenido, otorgando para ello las exenciones

(72) Artículo 5 y 6 de la ley 10573.

(73) Artículo 7 y 8 de la ley 10573.

(74) Artículo 11 de la ley 10573.

(75) Artículo 9 de la ley 10573.

(76) Se articularán con entidades financieras públicas o privadas y, en particular, con el Banco de la Provincia de Córdoba, programas de financiamiento especiales para la compra e instalación de sistemas solares térmicos de baja temperatura para la provisión de agua caliente sanitaria, en los términos y alcances de la presente ley (art. 10, ley 10573).

(77) Artículo 9 de la ley 10573.

(78) En las proporciones mínimas energéticas que dicte la reglamentación.

(79) Artículo 9 de la ley 10573.

(80) Artículo 15 de la ley 10573.

impositivas que le competen y dictando las disposiciones necesarias para la fiscalización de instalaciones a nivel local⁸¹.

En definitiva, se trata de una regulación que aborda una fuente energética específica: la energía solar térmica de baja temperatura, y contempla la posibilidad de fijar futuros beneficios tributarios para fomentar su aprovechamiento. No obstante, tales beneficios son plasmados de manera genérica, dejando para su reglamentación la estipulación de su alcance y plazos. Lamentablemente, la reglamentación aún no fue dictada y sin ella los beneficios fiscales pierden toda operatividad y ventaja. De todas formas, una vez más tenemos que advertir que de utilizarse esta opción existen altas probabilidades de transgredir el principio constitucional de legalidad tributaria.

II.5. Ley 10604 de 2018: adhesión al régimen de fomento a la generación distribuida de energía renovable

Respondiendo a la invitación⁸² realizada por la ley nacional 27424 de 2017⁸³, que aprobó el régimen nacional de fomento a la generación distribuida de energía renovable, la Provincia adhirió a su contenido en el año 2018 (ley 10604). A diferencia de las normas que vimos anteriormente, esta ley provincial cuenta con un reglamento⁸⁴ (aprobado por el decreto 132/2018) que regula cuestiones relativas a la aplicación del régimen nacional en el ámbito provincial. Antes de analizar el contenido del decreto repasaremos las cuestiones más importantes del régimen nacional.

La ley 27424 fue dictada a finales de 2017, luego que nuestro país ratificara⁸⁵ el Acuerdo de París⁸⁶, con el objeto de establecer las condiciones jurídicas y contractuales para la generación de energía eléctrica de origen renovable⁸⁷, para el autoconsumo y eventual inyección de excedentes a la red. A partir de ello, se estableció la obligación de los prestadores del servicio público de distribución de facilitar dicha

(81) Artículo 21 de la ley 10573.

(82) El artículo 40 de la ley 27424 invita a las provincias a adherir a la ley.

(83) Cuyo reglamento fue recientemente aprobado por el decreto nacional 968 de 2018.

(84) El Reglamento cuenta, a su vez, con un Anexo.

(85) A través de la ley 27270 de 2016.

(86) Celebrado en el marco de la COP21 a finales de 2015, ratificado hoy en día por más de 100 países.

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

inyección y asegurar el libre acceso a la red de distribución. Todo ello sin perjuicio de las facultades propias de las provincias⁸⁸.

A estos efectos se establecieron los siguientes objetivos: la eficiencia energética, la reducción de pérdidas en el sistema interconectado, la potencial reducción de costos para el sistema eléctrico en su conjunto, la protección del medio ambiente y el resguardo de los derechos de los usuarios en base a la equidad, la no discriminación y el libre acceso a los servicios e instalaciones de transporte y distribución de electricidad⁸⁹. A partir de ello, se declaró que todo usuario de la red de distribución tiene derecho, por un lado, a instalar equipamiento para la generación distribuida de energía eléctrica renovable hasta una potencia equivalente a la que éste tiene contratada⁹⁰ y, por el otro, a generar energía eléctrica renovable para el autoconsumo y eventual inyección del excedente a la red de distribución⁹¹.

Desde el punto de vista tributario no se establece ningún gravamen, pero sí contempla tres grupos de beneficios para promover la energía eléctrica renovable, que podemos organizar en directos, indirectos y eventuales.

En primer lugar, encontramos dos exenciones que benefician directamente a los usuarios-generadores⁹² que apuesten por fuentes renovables para la generación de energía eléctrica. Estas exenciones se aplican al Impuesto a las Ganancias e IVA⁹³.

En segundo lugar, se reconoce una serie de incentivos tributarios que no favorecen directamente a los usuarios-generadores, pero benefician fiscalmente al Fondo para la generación distribuida de energías renovables (FODIS)⁹⁴ y al Régi-

(88) Artículo 1 de la ley 27424. La jurisdicción sobre los servicios de transporte, distribución y comercialización de energía eléctrica en el territorio provincial pertenece a la Provincia de Córdoba (art. 25, ley 8837).

(89) Artículo 1 de la ley 27424.

(90) Artículo 3 de la ley 27424.

(91) Artículo 5 de la ley 27424.

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

(93) Se aplicarán respecto de aquellas operaciones de inyección de energía eléctrica de generación distribuida, realizadas por el beneficiario a partir de la fecha de conexión del medidor bidireccional (Decr. 986/2018).

(94) El FODIS se conforma como un fideicomiso de administración y financiero y regirá en todo el territorio de la República Argentina. Este Fondo tendrá por objeto la aplicación de los bienes fideicomitidos al otorgamiento de préstamos, incentivos, garantías, la realización de aportes de capital y adquisición de otros instrumentos financieros, todos ellos destinados a la implementación de sistemas de generación distribuida a partir de fuentes renovables. Se designa al Estado nacional, a través de la autoridad de aplicación, como fiduciante y fideicomisario del Fondo y el banco público seleccionado por el fiduciante como fiduciario. Serán beneficiarias las personas humanas domiciliadas en la República Argentina y las personas jurídicas registradas en el país cuyos proyectos de generación distribuida

men de fomento para la fabricación nacional de sistemas, equipos e insumos para generación distribuida a partir de fuentes renovables (FANSIGED)⁹⁵. Tanto este Fondo como el Régimen fueron creados por la ley 27424⁹⁶ y persiguen incentivar la generación distribuida de energías renovables. Los beneficios fiscales mencionados fomentan la consecución de dicho objetivo, de ahí su carácter de “indirectos” que mencionamos *ut supra*.

Finalmente, la ley establece la posibilidad de fijar diversos instrumentos, incentivos y beneficios a fin de promocionar la generación distribuida de energía eléctrica renovable para beneficiar a los usuarios-generadores que acrediten el cumplimiento de los requisitos de la normativa⁹⁷. En relación a los beneficios tributarios se habla de instrumentar certificados de crédito fiscal para ser aplicados al pago de impuestos nacionales⁹⁸, cuyo monto total no puede superar el 50% del costo de combustible fósil desplazado durante la vida útil del sistema de generación distribuida⁹⁹.

La Autoridad de Aplicación de la ley y la AFIP regularán las formas y condiciones de emisión, utilización y efectos derivados de su cancelación cuando hubiere sido utilizado para el pago de impuestos. El cálculo del monto del Certificado de Crédito Fiscal se podrá estimar según la tecnología de energía renovable, la potencia

hayan obtenido aprobación por parte de las autoridades del Fondo y que cumplan con lo establecido en la reglamentación de la presente. Tanto el FODIS como el fiduciario, en sus operaciones relativas al FODIS, estarán eximidos de todos los impuestos, tasas y contribuciones nacionales existentes y a crearse en el futuro.

(95) El FANSIGED fue establecido para las siguientes actividades: investigación, diseño, desarrollo, inversión en bienes de capital, producción, certificación y servicios de instalación para la generación distribuida de energía a partir de fuentes renovables. A efectos de fomentar estas actividades se establecen los siguientes beneficios tributarios: a) certificado de crédito fiscal sobre la inversión en investigación y desarrollo, diseño, bienes de capital, certificación para empresas fabricantes; b) amortización acelerada del Impuesto a las Ganancias por la adquisición de bienes de capital para la fabricación de equipos e insumos destinados a la generación distribuida de energía de fuentes renovables, con excepción de automóviles, y c) devolución anticipada del IVA por la adquisición de los bienes para cumplir con los objetivos del régimen.

(96) Artículo 16 y 32 de la ley 27424.

(97) Artículo 25 de la ley 27424.

(98) No podrá utilizarse para cancelar obligaciones derivadas de la responsabilidad sustitutiva o solidaria de los contribuyentes por deudas de terceros o de su actuación como agentes de retención o percepción. Tampoco será aplicable el referido instrumento para cancelar gravámenes con destino exclusivo al financiamiento de fondos con afectación específica, deudas correspondientes al Sistema de Seguridad Social, ni deudas anteriores a su fecha de emisión y, en ningún caso, podrán generar saldos a su favor que den artículo a reintegros o devoluciones por parte del Estado Nacional (art. 28, Anexo I, Decr. 986/2018).

(99) Artículo 28 de la ley 27424. El certificado de crédito fiscal será nominativo e intransferible, pudiendo ser aplicado por los beneficiarios al pago de los montos a abonar en concepto de impuestos nacionales (Impuesto a las Ganancias, Impuesto a la Ganancia Mínima presunta, IVA, Impuestos Internos).

instalada, el desplazamiento de combustible fósil, la vida útil del sistema y cualquier otro criterio pertinente¹⁰⁰.

Los beneficios fiscales reconocidos por esta norma nacional son de lo más variado y en todo caso se aplican sobre los tributos nacionales creados o a crearse, en especial el Impuesto a las Ganancias, Ganancia Mínima Presunta¹⁰¹, IVA e Impuestos Internos¹⁰², de manera que ninguno de ellos se vincula a gravámenes provinciales.

En definitiva, si bien la Provincia adhirió plenamente al contenido de la ley nacional, ésta no contempla ningún beneficio fiscal que pueda aplicarse a tributos provinciales, de manera que su adhesión en principio no limita ni condiciona la potestad tributaria provincial.

II.6. Decreto 132/19: reglamenta la Ley 10604 (adhiera al régimen de fomento a la generación distribuida de energía renovable integrada a la red eléctrica pública)

En aceptación a la invitación cursada por la ley 27424, respecto al dictado de normas reglamentarias para su aplicación en el ámbito de su competencia¹⁰³, mediante el decreto 132/19 la Provincia de Córdoba reglamentó la aplicación de esta normativa.

El contenido del decreto, especialmente su Capítulo III, casi está íntegramente referido a la materia tributaria, ya que se dedica a regular numerosos beneficios fiscales para promover el régimen de fomento establecido por la ley 27424¹⁰⁴. Antes de ello, en el Capítulo II, se aclara que la generación de energía eléctrica renovable se considera una actividad de suministro de electricidad¹⁰⁵, incluida en el pago del Impuesto a los Ingresos Brutos¹⁰⁶. Seguidamente nos abocaremos a los diferentes beneficios fiscales que contempla el Capítulo III de este decreto.

(100) Artículo 28 del Anexo I del decreto 986/2018, que reglamenta la ley 27424.

(101) No vigente.

(102) Artículo 28, 2º párrafo de la ley 27424.

(103) Artículo 40 de la ley 27424.

(104) Se faculta a la Dirección General de Rentas a dictar las normas y/o procedimientos necesarios a fin de instrumentar los beneficios impositivos que se establecen en este Capítulo (art. 12, Decr. 986/2018).

(105) Artículo 215, inciso 23), del Código Tributario Provincial.

(106) Artículo 5 del decreto 986/2018.

II.6.1. Ingresos Brutos

Se exime del pago de este impuesto a los ingresos que provienen de la actividad de inyección de energía eléctrica distribuida¹⁰⁷, generada a partir de fuentes renovables de energía, por parte de los usuarios-generadores¹⁰⁸. Para ello, la conexión a la Red de Distribución no debe exceder la cantidad de kilovatios que fije la Autoridad de Aplicación¹⁰⁹.

En el caso que los usuarios-generadores sean una micro, pequeña o mediana empresa de la Secretaría de Emprendedores o una pequeña y mediana empresa dependiente del Ministerio de Producción de la Nación y cumplan los requerimientos legales que se dispongan¹¹⁰, el beneficio fiscal consiste en una reducción de hasta el 5% en la alícuota que corresponda aplicar¹¹¹ en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos¹¹².

II.6.2. Impuesto de Sellos

El decreto exime del pago del Impuesto de Sellos a los siguientes contratos e instrumentos¹¹³:

- a) Contrato de generación eléctrica distribuida.
- b) Contratos y/o instrumentos celebrados para la adquisición, instalación y emplazamiento de los equipos de generación distribuida homologados.
- c) Contratos y/o instrumentos celebrados para la adquisición e instalación del equipo de medición bidireccional y la conexión a la red de distribución.

(107) Este beneficio tiene una vigencia de 5 años, contados a partir de la fecha de conexión a la red de distribución (art. 13, inc. a), decreto 986/2018).

(108) La reglamentación divide a los usuarios-generadores en tres categorías: pequeños, cuando instalen un equipo de generación distribuida cuya potencia no supere los 3KW (art. 4, inc. a), Anexo I, decreto 132/2019); medianos, cuando la potencia sea entre 3 y 300KW (art. 4, inc. b), Anexo I, Decr. 132/2019) y mayores, cuando esta última sea entre 300kW y 2MW (art. 4, inc. c), Anexo I, Decr. 132/2019).

(109) artículo 6 del decreto 986/2018. En ningún caso la potencia de acople a la red de los equipos de generación distribuida podrá exceder los 2MW en un mismo punto de suministro (art. 4, Anexo I, Decr. 132/2019).

(110) Artículo 7 del decreto 986/2018.

(111) Este beneficio también tiene una vigencia de 5 años, contados a partir de la fecha de conexión a la red de distribución (art. 13, inc. a), decreto 986/2018).

(112) Artículo 7 del decreto 986/2018.

(113) Artículo 9 del decreto 986/2018. Este beneficio tiene una vigencia de 5 años, contados a partir de la entrada en vigencia del presente decreto (art. 13, inc. b), decreto 986/2018).

- d) Contrato y/o instrumento celebrado para la transferencia del contrato de generación eléctrica distribuida y/o cambio de titularidad.

II.6.3. Impuesto Inmobiliario

Se establece una reducción de hasta el 20% del monto a pagar del Impuesto Inmobiliario¹¹⁴ de cada anualidad cuando éste recaiga sobre el inmueble donde está instalado y funcionando el equipo de generación distribuida¹¹⁵. Este beneficio es acumulable a los estímulos previstos en el “Título IV: Régimen de beneficios impositivos” del Libro IV del decreto 1205/15 y es aplicable aun cuando los usuarios-generadores sean locatarios y/o tenedores y/o comodatarios y/o poseedores del inmueble donde se encuentre instalado el equipo de generación¹¹⁶.

En definitiva, la ley 10604 y su decreto reglamentario constituyen un paso importante por parte de nuestra Provincia al adherir sin condicionantes al régimen nacional de fomento a la generación distribuida de energía renovable aprobado por la ley 27424. En esta oportunidad, a diferencia de las normas anteriores, se establece una serie de beneficios fiscales concretos sobre impuestos provinciales.

II.7. Ley 10721 de 2020: Promoción y Desarrollo para la Producción y Consumo de Biocombustibles y Bioenergía

A los fines de culminar este desarrollo normativo la ley 10721, declaró de interés provincial la Promoción y Desarrollo para la Producción y Consumo de Biocombustibles y Bioenergía en el marco de la transición energética, estableciéndose el régimen legal, institucional y normativo para impulsar y promover la producción, el consumo y el aprovechamiento integral de los mismos, así como la transformación de la biomasa en general.

Así entre los objetivos de la mentada normativa, se establece el desarrollar políticas de estado alineada con los diferentes acuerdos, pactos, compromisos y convenciones internacionales a los cuales el Estado Argentino adhirió, para consolidar el proceso de transición energética y migrar -ordenadamente- de una economía basada en combustibles fósiles a una economía sustentada en fuentes de energía renovable¹¹⁷.

(114) Este beneficio tiene una vigencia de 5 años, contados a partir de del 1 de enero del año siguiente a la fecha de conexión a la Red de Distribución (art. 13, inc. c), decreto 986/2018).

(115) Se faculta al Ministerio de Finanzas y al Ministerio de Servicios Públicos a establecer los parámetros relacionados con la actividad de generación distribuida en porcentajes de reducción de las alícuotas del Impuesto Inmobiliario y una escala de porcentajes de reducción de las alícuotas de este Impuesto para diferentes estratos de usuarios-generadores (art. 11, decreto 986/2018).

(116) Artículo 10 del decreto 986/2018.

(117) Artículo 2 de la ley 10721.

La normativa antes referenciada, entendemos que reviste especial interés por cuanto consagra tácitamente un proyecto y/o estrategia provincial a mediano y largo plazo en materia de energías renovables.

Además, la ley 10721 de manera imperativa establece como deber y obligación del Poder Ejecutivo Provincial incentivar y fomentar, el uso de biocombustibles en toda actividad asociada a la generación eléctrica en la provincia, ya sea en módulos de potencia como en toda la generación distribuida de baja potencia, sea esta comunitaria o no, así como en la generación de energía con autogeneradores o grupos electrógenos¹¹⁸.

Finalmente, la normativa consagra expresamente la obligación del Poder Ejecutivo Provincial de establecer un programa de fomento, incentivos, exenciones, subsidios y beneficios fiscales a los fines de facilitar y acelerar las inversiones requeridas en esta transición energética, así como incentivar la generación de empleo sustentable, asegurando la permanente y sostenida disminución de las emisiones de gases de efecto invernadero y toda otra emisión que impacte negativamente sobre el ambiente¹¹⁹.

Es decir, la norma no solo permite y/o autoriza la creación de incentivos, beneficios fiscales y exenciones por parte del Poder Ejecutivo Provincial sino que lo obliga; a tal fin, debemos tener presente que en su creación deberá observarse necesariamente el principio de legalidad tributaria.

II.7.1. Resolución N° 01 del 2021 de la Secretaría de Biocombustibles y Energías Renovables

La Secretaría de Biocombustibles y Energías Renovables de la provincia de Córdoba fue creada por decreto 318 del año 2021. La mencionada dependencia mediante resolución 01 del mismo año, específicamente en su anexo, define a la Generación Distribuida Comunitaria, como la producción de energía eléctrica a partir de fuentes renovables, a través de un sistema de generación dentro del área de concesión de una distribuidora, el autoconsumo de la energía renovable generada, la inyección de excedentes a la red pública de distribución y la cesión de créditos que provienen de esa inyección a los usuarios cesionarios¹²⁰.

Cabe poner de resalto, la prohibición expresa contemplada por la normativa en cuestión, al consagrar que la distribuidora de energía no podrá añadir ningún cargo

(118) Artículo 8 de la ley 10721.

(119) Artículo 11 de la ley 10721.

(120) Punto I. f., del Anexo Único de la Res. 01/2021.

adicional por mantenimiento de red, peaje de acceso, respaldo eléctrico o cualquier otro concepto asociado a la instalación de equipos de generación distribuida¹²¹.

Así, según lo establecido en el art. 12 de la ley nacional 27424, no podrán efectuarse cargos impositivos adicionales sobre la energía aportada al sistema por parte del Usuario - Generador Comunitario. Entendemos que la resolución utilizó la terminología cargos a los fines de comprender todo tipo de tributo.

III. Conclusiones

Nuestro objetivo fue corroborar cuáles son los beneficios fiscales provinciales vigentes que se pueden aprovechar para promover las energías renovables en favor de la vivienda colaborativa ecológica. A estos fines hemos analizado cronológicamente la normativa provincial dirigida a fomentar la generación y el consumo de las energías renovables, a partir de lo cual llegamos a las siguientes conclusiones finales.

Los beneficios tributarios ambientales dirigidos a fomentar la generación y el consumo de energías renovables en la Provincia de Córdoba se encuentran regulados fundamentalmente en las normas precitadas, de las cuales algunas son leyes y otros decretos y resoluciones.

En primer lugar, hemos comentado la ley 8810 de 1999, por la que se reguló el uso racional de la energía a través de las energías renovables. Si bien podría aplicarse para favorecer las viviendas colaborativas ecológicas en la provincia, ya que sus beneficios fiscales apuntan a cualquier inversión destinada a la generación de energías mediante fuentes renovables, hoy por hoy ha quedado reducida a un puñado de artículos inoperantes debido a su falta de reglamentación. Por lo tanto, no tiene la utilidad que se iniciaba inicialmente.

En segundo lugar, se halla la ley 10397 de 2016, por la que la provincia se adhirió al Régimen de fomento nacional para el uso de fuentes renovables de energía destinada a la producción de energía eléctrica (aprobado por las leyes nacionales 26190 de 2006 y 27191 de 2015). Luego de quince años del dictado de la ley provincial 8810 y diez años de la aprobación del Régimen de fomento a las energías renovables mediante la ley nacional 26190, la provincia retomó su política legislativa de promover este tipo de energías con esta adhesión. Si bien la ley provincial 10397 no dispone ninguna cuestión vinculada a las energías renovables o su tributación, su *ratio legis* fue la adhesión sin condicionamientos a las dos leyes nacionales más importantes en materia de energías renovables. Más allá de que las normas nacionales se enfocan en beneficios fiscales sobre tributos nacionales, esta adhesión tuvo connotaciones tributarias para la provincia porque implicó aceptar que el acceso y la utilización de las fuentes renovables de energía no están alcanzados por ningún

(121) Punto VII, del Anexo Único de la Res. 01/2021.

tributo provincial hasta el año 2025. Esto permite afirmar que se trata de una norma eficaz para promover la generación y el uso de las energías renovables en las viviendas colaborativas.

En tercer lugar, se encuentra la ley 10572 de 2018, por la que se regula el uso racional y eficiente de la energía. Si bien se trata de una norma que específicamente persigue la promoción de las energías renovables, no contempla ninguna medida tributaria específica para ello, de manera que hoy por hoy, a menos que esto se modifique con la reglamentación, no es conducente para el objetivo aquí propuesto. Aunque tales medidas podrían desprenderse del precepto que insta al gobierno provincial a desarrollar una estructura financiera apta para alcanzar los objetivos de la norma, esta opción implicaría violar el principio constitucional de legalidad tributaria.

En cuarto lugar, hemos de mencionar la ley 10573 de 2018, por la que se declara de interés provincial el aprovechamiento de la energía solar térmica de baja temperatura. Al poder aplicarse sobre establecimientos privados residenciales, resulta perfectamente conducente para favorecer a los proyectos de viviendas colaborativas ecológicas. No obstante, los beneficios fiscales son mencionados de manera genérica, dejando la concreción de su alcance y plazos para una futura reglamentación. Desafortunadamente, la reglamentación aún no fue dictada y sin ella los beneficios fiscales pierden toda operatividad. De todas formas, una vez más advertimos que de utilizarse esta opción existen serias posibilidades de transgredir el principio constitucional de legalidad tributaria, por la manera en que la norma delega en el Poder Ejecutivo la posibilidad de establecer íntegramente tales beneficios.

En quinto lugar, contamos con la ley 10604 de 2018 de adhesión al Régimen de fomento a la generación distribuida de energía renovable (aprobado por la ley nacional 27424 de 2017). Si bien la provincia adhirió plenamente al contenido de la ley nacional, ésta no contempla ningún beneficio fiscal aplicable a los tributos provinciales, de manera que su adhesión, en principio, no limita ni condiciona la potestad tributaria provincial. Pero sí su decreto reglamentario que mencionaremos seguidamente.

En sexto, tenemos el decreto 132/19, por el cual se reglamenta la ley 10604, que adhiere al régimen de fomento a la generación distribuida de energía renovable integrada a la red eléctrica pública. Esta ley y su reglamentación constituyen un paso importante de la provincia al adherir sin condicionantes al Régimen nacional de fomento a la generación distribuida de energía renovable y al establecer, a diferencia de las normas anteriores, beneficios fiscales específicos sobre impuestos provinciales. Concretamente, las viviendas colaborativas ecológicas podrían favorecerse con la eximición del impuesto a los ingresos brutos, por los eventuales ingresos que provengan de la inyección de energía eléctrica distribuida en la red provincial; la eximición de impuesto de sellos, por la celebración de contratos o instrumentos vinculados a la generación distribuida, y la reducción del Impuesto inmobiliario,

por los inmuebles que cuenten con equipos de generación distribuida. El gran problema de estos beneficios fiscales es que fueron fijados al margen del principio de legalidad que reconoce la Constitución Nacional¹²², la Constitución Provincial¹²³ y el Código Tributario de la Provincia de Córdoba (ley 6006)¹²⁴. De manera que, más allá de su loable intención, no deja de ser una norma inconstitucional por la forma en que fue concebida.

Asimismo, atento lo prescripto por la ley 10721, existe un amplio margen para la creación de incentivos, exenciones y beneficios fiscales que desalienten conductas contaminantes y promuevan las ambientalmente sostenibles, pero siempre, deberán observarse y respetarse en sus procedimientos de creación, los principios rectores del derecho tributario, como lo son el de legalidad y capacidad contributiva, entre otros.

A partir de lo expuesto, hemos comprobado que solo algunas de las normas provinciales analizadas se establecieron expresamente beneficios tributarios para fomentar la generación y el uso de energías renovables; así sucede en la ley 8810 de 1999, la ley 10573 de 2018 y el decreto 132 de 2019. No obstante, los beneficios fiscales reconocidos en las dos leyes dependen para su aplicación de una reglamentación que nunca llegó y los que contempla el decreto son inconstitucionales. Mención aparte merece la ley provincial 10397 de 2016, de adhesión al Régimen de fomento nacional para el uso de fuentes renovables, ya que, a pesar de no reconocerse beneficios fiscales locales, la provincia adhiere plenamente a una ley nacional que sí los establece.

También corresponde destacar el importante deber estipulado por la ley 10721 a los fines de incentivar y fomentar el uso de biocombustibles para la generación de energía eléctrica.

En definitiva, si bien el sistema tributario provincial ha ido acompañando el impulso nacional por regular y alentar las energías renovables, los beneficios fiscales provinciales son prácticamente inconducentes para promover estas fuentes energéticas. No sólo para el caso de las viviendas colaborativas ecológicas, sino para cualquier tipo de emprendimiento de energía limpia. Dejando de lado los beneficios fiscales que determina el régimen nacional de la ley 27191, los únicos incentivos provinciales operativos se regulan en el decreto 132/19, pero en violación al principio de legalidad tributaria.

No obstante, teniendo presente que la Provincia de Córdoba ha sido una de las que más ha impulsado el fomento de las energías renovables en el país, una solución práctica sería dictar una nueva ley en la que se vuelquen todos los beneficios fiscales, no sólo los del mencionado decreto, sino también aquellos a los que

(122) Artículo 4, 17, 52, 75, entre otros, de la CN.

(123) Artículo 71 de la CP.

(124) Artículo 2, incisos d) y e), del CTP.

se refieren indirectamente las leyes 10572 y 10573. Esto permitiría contar con una única legislación dedicada a los incentivos tributarios para promover las energías tributarias en todo el ámbito provincial, dando orden y coherencia al sistema, y evitar contradicciones constitucionales, al respetar el principio de legalidad.

IV. Bibliografía

- ALEXANDER, M. M. - SULKOWSKI, A. J. - Wiggins, W. P. "Sustainability & tax policy: fixing a patchwork of policies with a coherent federal framework", *Virginia Environmental Law Journal*, N° 35, 2016, pp. 1-15.
- ÁLVAREZ, M. *Efectos distributivos de las políticas públicas para la mitigación del cambio climático en América Latina. Una aproximación con un meta-análisis*, Naciones Unidas-Cepal-Unión Europea, Santiago de Chile, 2016.
- AMÉNDOLA, M. A. "Una creciente presión fiscal que desalienta la inversión", *La Ley Online* (AR/DOC/319/2011).
- ASSADOURIAN, E. "Engaging communities for a sustainable world", in Linda Starke (Ed.), *State of the World 2008: Innovations for a Sustainable Economy*, Norton, New York, 2008.
- BAITROCCHI, E. "La autonomía de los municipios de provincia: sus posibles consecuencias tributarias", *La Ley*, 1996-D, pp. 1173-1197.
- BARDE, J. *Economic Instruments in Environmental Policy: Lessons from the OECD Experience and their Relevance to Developing Economies*, OECD Publishing, Paris, 1994.
- BECH-DANIELSEN, C. - HANSEN, J. - JENSEN O. Økologisk byggeri i de Nordiske lande, Nordisk Ministerråd, Copenhagen, 1997.
- CASTELLO, M. G. "Contribuido de intervengo no dominio económico sobre os combustíveis: um superfund brasileiro?", *Revista de Direito Ambiental*, N° 44 (octubre/diciembre), 2006, pp. 79-111.
- ESTÉVEZ, A. M. - ESPER, S. C. *Cultura tributaria y ciudadanía: el caso argentino*, MIMEO, BUENOS AIRES, 2012.
- HERRERA MOLINA, P. M. *Metodología del Derecho financiero y tributario*, Instituto de Estudios Fiscales, N° 26/03, 2001, pp. 79-120.
- HYMEL, M. "The US experience with energy-based tax incentives: The evidence supporting tax incentives for renewable energy", *Loyola University Chicago Law Journal*, 2006, pp. 43-80.
- JOINT COMMITTEE ON TAXATION, *Present Law and Analysis of Energy-Related Tax Expenditures* (JCX-46-16), June 9, 2016, pp. 1-40.
- LUCAS DURÁN, M. "Aspectos tributarios del cohousing o covivienda", *CIRIEC-España Revista Jurídica*, núm. 31, 2017, pp. 137-169.
- MARCKMANN, B - GRAM-HANSEN, K. - HAUNSTRUP Christensen, T. "Sustainable Living and Co-Housing: Evidence from a Case Study of Eco-Villages", *Built Environment*, vol. 38, núm. 3, 2012, pp. 413-429.
- MEDINA ORÉ, S. "El modelo cooperativo y la co-vivienda, ¿una solución al problema de vivienda, de convivencia y de desarrollo en el Perú?", *Apuntes - Revista de Ciencias Sociales*, num. 8, vol. 1, 2018, pp.141-145.

- MELTZER, G. *Sustainable Community: Learning from the Co-housing Model*, Trafford, Victoria, 2005.
- MILNE, J. "Environmental taxation in the United States: Retrospective and prospective", in Richard Cullen - Jefferson Vanderwolk - Yan Xu /Eds.), *Green taxation in East Asia*, Edward Elgar Publishing Limited, Cheltenham, 2011.
- OCDE. *Consumption Tax Trends 2016: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues*, OECD Publishing, Paris, 2016.
- OCDE/CEPAL/CIAT/BID, *Estadísticas Tributarias de América Latina y el Caribe*, OCDE, París, 2015.
- PATTERSON, C. D. "Environmental taxes and subsidies: what is the appropriate fiscal policy for dealing with modern environmental problems?", *William & Mary Environmental Law and Policy Review*, N° 24, 2000, pp. 121-159.
- PRIEST, I. "Different kind of living", *Royal Institute of British Architects Journal*, num. 122, vol. 10, 2015.
- QUERALT, J. M. - LOZANO SERRANO, C. - TEJERIZO LÓPEZ, J. M. - CASADO OLLERO, G. *Curso de Derecho financiero y tributario*, Tecnos, Madrid, 2004.
- REID, C. T. "Afforestation: Controls and Controversies", *Journal of Plantation & Environmental Law*, September-1988, pp. 610-614.
- RICHARDS, K. R. "Framing environmental policy instrument choice", *Duke Environmental Law & Policy Forum*, N° 10, spring-2000, pp. 221-285.
- RUIU, M. "Differences between Cohousing and Gated Communities: A Literature Review", *Sociological Inquiry*, num. 84, vol. 2, 2004, pp. 316-335.
- SALASSA BOIX, R. "La empresa ante la adaptación a los efectos del cambio climático", en Susana Borràs Pentinat (Dir.), *Retos y realidades de la adaptación al cambio climático. Perspectivas técnico jurídicas*, Thomsom Reuters-Aranzadi, Pamplona, 2013, pp. 293-321.
- SALASSA BOIX, R. - CÁCERES FALKIEWICZ, M. "La tributación ambiental como mecanismo para promover la energía solar en Argentina", en Denise Lucena Cavalcante (Dir.), *Políticas públicas, tributação e energia solar*, Editora CRV, Curitiba, 2017, pp. 431-464.
- SALASSA BOIX, R. (Dir.), *Tributación Ambiental y Energías Renovables en Argentina*, Advocatus y Ciencia, Derecho y Sociedad, Córdoba, 2020.
- SCHLEGELMILCH, K. - JOAS, A. *Fiscal considerations in the design of green tax reforms*, Green Growth Knowledge Platform GGKP, Venecia, 2015.
- STRATMANN, J. - WEISS FERREIRO, L. - NARAYAN, R. *Towards Sustainability - Analysis of Collaborative Behaviour in Urban Cohousing*, School of Engineering Blekinge Institute of Technology Karlskrona, Sweden, 2013.
- TUMMERS, L. *Learning from co-housing initiatives. Between passivhaus engineers and active habitants*, Delft University of Technology, Rotterdam, 2017.
- VILLEGAS, H. V. "PRINCIPALES CUESTIONES DE LA TRIBUTACIÓN EN LAS MUNICIPALIDADES DE PROVINCIAS", *IMPUESTOS-LV-B*, pp. 3302-3303.
- VISCUSI, W. K. - ZECKHAUSER, R. J. "DETERRING AND COMPENSATING OIL-SPILL CATASTROPHES: THE NEED FOR STRICT AND TWO-TIER LIABILITY", *VANDERBILT LAW REVIEW*, N° 64, pp. 1717-1730.

- WANG, J. - HADJRI K. "The Role of Cohousing in Building Sustainable Communities: Case studies from the UK", *Asian Journal of Quality of Life*, num. 3, vol. 13, Sep/Oct 2018, pp. 187-189.
- WANG, J. - HADJRI, K. - BENNETT, S. - MORRIS, D. "The role of cohousing in social communication and sustainable living environments", *WIT Transactions on The Built Environment*, vol. 193, 2020, pp. 247-258.
- WARREN, L. M. "Conservation--A Secondary Environmental Consideration", *Journal of Law & Society*, 18, 1991, p. 64-80.
- WILLIAMS, J. "Designing Neighbourhoods for Social Interaction: The Case of Cohousing", *Journal of Urban Design*, num. 10, vol. 2, 2005, pp. 195-227.
- WESTIN, R. "Understanding environmental taxes", *Tax Law*, N° 46, 1993, pp. 327-361.