



UNCUYO
UNIVERSIDAD
NACIONAL DE CUYO

FCE
FACULTAD DE
CIENCIAS ECONÓMICAS

IMPUESTO A LOS COMBUSTIBLES LÍQUIDOS. UN ANÁLISIS DESCRIPTIVO DEL RÉGIMEN HASTA EL AÑO 2013

Trabajo de Investigación

POR

Jorge Carlos Gustavo Arroyo
Francisco Guillermo Ramírez
Sebastián Alejandro Ruiz

DIRECTORA:

Prof. Isabel Roccaro

Índice

Introducción	1
Capítulo I	
Antecedentes históricos	2
A. IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE COMBUSTIBLES	2
1. Justificación	2
2. Objeto	2
3. Evolución normativa	4
a) Ley 11.638 (1932)	4
b) Dictamen 150/66 DGI	4
c) Ley 17.597 (1967)	4
d) Ley 23.966 (1991)	4
e) Decreto 801/2001	6
f) Ley 25.745 (2003)	6
B. IMPUESTO AL GASOIL Y EL GAS LICUADO	6
1. Justificación	6
2. Evolución normativa	7
a) Decreto 802/2001	7
b) Decreto 976/2001	7
c) Decreto 1396/2001	8
d) Decreto 652/2002	8
e) Ley 26.028	8
f) Ley 26.325	8
g) Ley 26.454	9
Capítulo II	
Régimen actual del tributo	10
A. IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE COMBUSTIBLES LÍQUIDOS	10
1. Caracteres fundamentales del tributo	10
a) Objeto del impuesto	10
b) Hecho imponible	10
c) Sujetos pasivos	11
d) Productos gravados y tasas	11
e) Ámbito territorial	12
2. Régimen de registración e información	14
a) Facturación y registración	14
b) Declaración jurada y régimen de anticipos	14
3. Cómputo como pago a cuenta del Impuesto a las Ganancias	15
a) Productores agropecuarios	15
b) Actividad minera y pesca marítima	16
c) Servicios de transporte automotor de carga	16
d) Servicios de transporte automotor de carga y pasajeros	16
4. Cómputo como pago a cuenta del IVA	16
5. Cómputo como pago a cuenta de contribuciones patronales	17
6. Exenciones	17
a) Transferencias exentas	17
b) Régimen de avales	17
c) Cómputo del Crédito Fiscal	18
B. IMPUESTO AL GASOIL	22
1. Caracteres fundamentales del tributo	22

II

a) Objeto del impuesto	22
b) Hecho imponible	22
c) Sujetos pasivos	22
d) Productos gravados y tasas	22
e) Ámbito territorial	23
2. Régimen de registraci3n e informaci3n	23
a) Facturaci3n y registraci3n	23
b) Declaraci3n jurada e ingreso	23
c) Régimen de anticipos	24
d) Régimen opcional de anticipos	25
3. C3mputo como pago a cuenta	27
a) Exenciones	27
4. Régimen de importaciones	28
a) Sujetos pasivos	28
b) Base imponible	28
c) Percepci3n del impuesto y medios de pago	28
d) Pago a cuenta del tributo	28
5. Régimen promocional	29
a) Condiciones y requisitos	29
b) Beneficios promocionales	29
6. Régimen sancionatorio	29
a) Violaciones al régimen promocional	29
b) Otras violaciones	30
C. OTROS TRIBUTOS QUE AFECTAN LOS COMBUSTIBLES	30
1. Tasa de infraestructura hídrica	30
a) Sujetos responsables	31
b) Obligaci3n de ingreso	31
c) Liquidaci3n	32
2. Recargo sobre el gas natural y el gas licuado de petr3leo	32
a) Sujetos responsables	32
b) Determinaci3n e ingreso de la obligaci3n	33
c) Momento de la percepci3n	33

Capítulo III

Destino del producido del impuesto

34

A. IMPUESTO A LOS COMBUSTIBLES LÍQUIDOS	34
1. Distribuci3n primaria	34
2. Distribuci3n entre las provincias	35
a) Organismos provinciales de vialidad	35
b) Tesoros provinciales	35
c) FEDEI: Fondo especial de desarrollo hídrico del interior	36
B. IMPUESTO AL GASOIL	36
1. Distribuci3n primaria	36
2. Fideicomiso del gasoil	37
a) Partes intervinientes	37
b) Bienes fideicomitados	38
C. OTROS TRIBUTOS RELACIONADOS	38
1. Tasa de infraestructura hídrica	38
2. Recargo sobre el gas natural y el gas licuado de petr3leo	39

Capítulo IV

Breves consideraciones en torno a la situaci3n actual de los impuestos sobre los combustibles

40

A. EVOLUCI3N Y ACTUALIDAD

40

III

B. REDUCCIÓN DE COSTOS PARA FOMENTAR LA COMPETITIVIDAD	40
C. FINES Y CARACTERES DE LOS IMPUESTOS A LOS CONSUMOS ESPECÍFICOS	41
D. RAZONES POR LAS CUALES SON TAN UTILIZADOS LOS IMPUESTOS A LOS COMBUSTIBLES LÍQUIDOS A NIVEL GLOBAL	41
E. EFECTOS EN ARGENTINA DE UNA MENOR CARGA IMPOSITIVA AL GAS OIL	42
F. RAZONES POR LAS CUALES SE CAMBIÓ LA TASA ESPECÍFICA EN FUNCIÓN DE UNA UNIDAD DE MEDIDA (POR LITRO) A TASAS AD-VALOREM	42
Conclusiones	43
Bibliografía	44

Introducción

El presente Trabajo de Investigación consiste en un análisis descriptivo del Impuesto a los Combustibles Líquidos y otros tributos que afectan a estos productos. Motiva el tema que dichos instrumentos impositivos son grandes herramientas recaudatorias con los que los individuos y las empresas contribuyen permanentemente, y de los que, en la gran mayoría de los casos, se desconoce sus características, alícuotas y orígenes.

Consideramos que la gran dispersión normativa que alberga al régimen tributario de los combustibles obstaculiza la comprensión que del tema que poseen los usuarios y el público en general, lo que muchas veces los perjudica, por ejemplo, al no hacer uso de los pagos a cuenta u otros beneficios previstos por la ley. Es por ello que nos proponemos brindar una visión más clara y unificada de estos tributos, mediante un análisis general de los mismos, con un enfoque sistémico, tanto teórico como práctico, y revisando también su origen y justificación.

Actualmente, el régimen del impuesto a los Combustibles Líquidos, se encuentra normado principalmente por la Ley 23.966/91, además de su decreto reglamentario y sucesivas resoluciones de la autoridad impositiva, pero encuentra su origen en la ley 11.638, que data del año 1932, la cual es la primera que establece gravámenes sobre combustibles y lubricantes en el territorio de la República Argentina. Dicha ley prevé también el destino del producido del impuesto, indicando que los recursos provenientes se encauzarán a satisfacer necesidades de la antigua Dirección de Vialidad Nacional.

Fueron numerosas las modificaciones que recibió este tributo, gravitando por épocas en la esfera de los impuestos internos, y funcionando como régimen independiente con posterioridad, por lo que pretendemos iniciar al lector mediante un resumen histórico de las sucesivas modificaciones, para una mejor comprensión a la hora de profundizar el desarrollo.

Debido a la gran fragmentación normativa existente en la actualidad respecto al régimen del tributo en cuestión, consideramos que el objeto primordial del trabajo consiste en otorgar una visión unificadora y sintética del conjunto de normas, armonizando la ley con sus modificaciones, reglamentación y normas complementarias.

El desarrollo del análisis se ha esquematizado de la siguiente manera: el capítulo I describe los antecedentes históricos del tributo; el segundo acápite trata la situación actual de la legislación impositiva en torno a los combustibles, directa o indirectamente, como así también la posibilidad de computar esas contribuciones a cuenta del Impuesto a las Ganancias. Finalmente, en el tercer capítulo se analiza el destino del producido del impuesto.

Capítulo I

Antecedentes históricos

A. Impuesto a la Transferencia de Combustibles

1. Justificación

El tributo en cuestión, según Adolfo Atchabahian (1989), es un impuesto al consumo en etapa única. Surge inicialmente como impuesto interno, para más adelante salir de dicha esfera y verse regulado de forma particular. Al igual que los impuestos internos, busca penalizar en cierta forma el uso del producto, por tener este, consecuencias negativas para la sociedad, como lo es la contaminación ambiental que resulta de su combustión. Se supone, que al gravar su consumo, se desincentiva el mismo, disminuyendo la circulación particular en favor del transporte público, situación difícil de verificar en nuestro país.

Dado que a medida que subimos en la escala social, se puede corroborar, en promedio, un mayor consumo de combustibles, al gravar los mismos, se logra cierta progresividad tributaria, obteniendo así, funciones redistributivas de ingreso, las cuales se ven atenuadas cada vez que se aplica el gravamen sobre aplicaciones productivas. Al gravar el combustible utilizado en actividades extractivas, industriales, productivas, o de transporte, inicialmente la carga recae sobre las empresas, pero, indefectiblemente, esta afectará a los consumidores vía traslación de costos al precio. (Atchabahian, 1989)

2. Objeto

El objeto del impuesto es gravar la transferencia a título gratuito u oneroso, de modo que afecte en una sola de sus etapas de circulación, de los siguientes productos:

- Naftas con y sin plomo
- Nafta virgen
- Gasolina natural
- Solvente

- Aguarrás
- Gas Oil
- Diesel Oil
- Kerosene

Se va a perfeccionar el hecho imponible dependiendo de cómo se verifique la transferencia:

- En el caso de que la transferencia sea de productos gravados: Se va a perfeccionar el hecho imponible con la entrega del bien, emisión de la factura o acto equivalente, el que fuera anterior. Existe acto equivalente a la entrega del bien o emisión de la factura respectiva cuando se produzca alguna de las situaciones mencionadas en el artículo nº 463, incisos 1), 3), 4) y 5), del Código de Comercio, donde se expresa que existe tradición simbólica en los siguientes casos:
 - La entrega de las llaves del almacén, tienda o caja en que se hallare la mercancía u objeto vendido.
 - La entrega o recibo de la factura sin oposición inmediata del comprador.
 - La cláusula por cuenta, puesta en el conocimiento o carta de porte, siendo reclamada por el comprador dentro de las 24 hs, o por el segundo correo.
 - La declaración o asiento en el libro o despacho de las oficinas públicas a favor del comprador con acuerdo de ambas partes.También se considera acto equivalente cuando los combustibles o productos gravados sean puestos a disposición del comprador y con independencia de que hubieran salido o no de la refinería o planta de despacho. Nunca puede producirse el nacimiento del hecho imponible con anterioridad a la existencia real y puesta a disposición de los productos gravados.
- En el caso de productos consumidos por el propio contribuyente: con el retiro de los mismos para el consumo.
- En el caso de tenedores de productos en infracción (transportistas, depositarios, poseedores o tenedores): cuando se verifique esa circunstancia.
- En el caso de importaciones: juntamente con el despacho a plaza se deberá integrar un pago a cuenta, el que se liquidará e ingresará con los derechos aduaneros.
- Diferencias de inventario: Se las considera un hecho imponible autónomo, en tanto no se encuentre justificada una causa distinta a los supuestos de imposición que las hayan producido.

Resulta de aplicación respecto de los transportistas, depositarios, poseedores, tenedores o usuarios de productos gravados, con excepción de los consumidores finales.

3. Evolución normativa

La evolución normativa sigue el siguiente orden cronológico:

a) Ley 11.638 (1932)

La Ley 11.638 es el primer antecedente del actual impuesto. Esta gravó el consumo de combustibles líquidos y lubricantes de origen fósil, destinando su producido a financiar la oficina de Vialidad Nacional, principal encargada del mantenimiento de caminos, rutas y obras de infraestructura como accesos y puentes. Por Ley 11.658, se crea la Dirección Nacional de Vialidad, y se determina su financiamiento, modificado posteriormente por la Ley 12.625 de 1939.

b) Dictamen 150/66 DGI

Según este dictamen de DGI se interpreta que tanto los combustibles utilizados en aeronavegación, como los lubricantes deben ser excluidos de la base del impuesto. Se consideró en su momento que los lubricantes no cumplían con las características propias de los impuestos internos, mientras que respecto de los combustibles para aviación, se excluyen para fomentar la actividad e industria aeronáutica nacional.

c) Ley 17.597 (1967)

En el año 1967 con la Ley 17.597 se establece el Impuesto a la Transferencia de Combustibles (ITC) con entrada en vigencia para ese mismo año, considerándose separadamente de los impuestos internos. Instaure un régimen basado en precios oficiales de venta fijados por el Poder Ejecutivo Nacional, gravados con un impuesto que era igual a la diferencia que resultaba en cada combustible entre el precio oficial de venta y la retención autorizada para el mismo por el Poder Ejecutivo Nacional.

A partir de esta reforma, se determina el hecho imponible que permanece hasta la actualidad, indicando incidencia en una sola etapa de circulación. Se facultó al Poder Ejecutivo Nacional a fijar los precios oficiales de venta y los valores de retención debían ser establecidos de forma tal que permitieran a las empresas públicas y privadas vinculadas con la actividad petrolera, cubrir sus costos y obtener una utilidad razonable. En definitiva se trató de una reformulación del impuesto a los combustibles creado por el decreto-ley 505/1958.

d) Ley 23.966 (1991)

Coincidiendo temporalmente con la desregulación petrolera de 1991, la Ley 23.966 de ese mismo año deroga la Ley 17.597, y establece un nuevo régimen para el tributo, el cual se mantiene hasta la actualidad, intervenido por no pocas modificaciones.

En un primer momento, y en virtud de la necesidad de contemplar el nuevo sistema de libertad de precios, fue dispuesto por el Poder Ejecutivo Nacional a través del decreto de necesidad y urgencia N° 2.733/1990 publicado en el Boletín Oficial el 7/1/1991, que fijó un impuesto a la transferencia de combustibles de un monto fijo por unidad y con incidencia en una sola de las etapas de circulación de los productos; también creó otro régimen de coparticipación, sin el acuerdo de las provincias, con un plazo de adhesión de 90 días, que fue prorrogado por otros 60 días más por el decreto N° 598/1991.

Paralelamente, el Poder Ejecutivo envió al Congreso de la Nación el proyecto de ley destinado a fijar definitivamente el impuesto a los combustibles y el régimen de coparticipación, que se convirtió en ley 23.966, con vigencia a partir del 1 de septiembre de 1991. El impuesto guardó las mismas características que las establecidas por el decreto.

Tabla 1
Importe del tributo por unidad de medida (Hasta 2003)

Tipo de Producto	\$ por litro
Nafta sin plomo, hasta 92 RON	0.5375
Nafta sin plomo, de más de 92 RON	0.5375
Nafta con plomo, hasta 92 RON	0.5375
Nafta con plomo, de más de 92 RON	0.5375
Nafta virgen	0.5375
Gasolina natural	0.5375
Solvente	0.5375
Aguarrás	0.5375
Gas oil	0.15
Diesel Oil	0.15
Kerosene	0.15
Gas licuado uso automotor en estaciones de Servicio o bocas de expendio al público	0.4743
Gas licuado uso automotor en estaciones de Carga para flotas cautivas	0.135

Fuente: AFIP.

e) Decreto 801/2001

El Decreto 801 del Poder Ejecutivo del año 2001 triplica el importe del impuesto por litro para gas-oil, diésel-oil y kerosene, elevándolo a \$0.15 por litro. Además, reduce el monto del mismo, a \$0.38, cuando se trate de naftas con o sin plomo, hasta 92 RON o de más de 92 RON y virgen, gasolina natural, solvente y aguarrás.

f) Ley 25.745 (2003)

Como consecuencia de la devaluación monetaria del año 2002, el sistema de precio fijo por unidad debe necesariamente ser modificado, por lo que El Poder Ejecutivo Nacional mediante Mensaje N° 2.227 de fecha 4 de noviembre de 2002, elevó al Honorable Congreso de la Nación un proyecto de ley mediante el cual se pretenden introducir modificaciones a la Ley N° 23.966. Se propone disponer que los referidos tributos sean fijados en un porcentaje del precio de los combustibles gravados, excluidos los impuestos que graven las respectivas transacciones, conservando en promedio, la proporción entre los montos por unidad de medida actualmente vigentes y los precios finales de los productos. Asimismo, se otorga al Poder Ejecutivo Nacional, como una importante herramienta de política tributaria la facultad para suspender o dejar sin efecto, total o parcialmente, a partir del 1 de julio de 2003, los regímenes de cómputo como pago a cuenta establecidos en el artículo 15 de la ley 23.966.

Además, esta Ley faculta al Poder Ejecutivo Nacional para aumentar hasta en un 25 % y a disminuir hasta en un 10 % las alícuotas de los productos gravados, cuando razones de política económica lo hagan necesario.

La facultad concedida puede ser aplicada con carácter regional o general y para todos o algunos de los productos gravados.

B. Impuesto al gasoil y el gas licuado

1. Justificación

En el año 2002, y, mediante un decreto del Poder Ejecutivo Nacional, se crea la Tasa al gasoil y al gas licuado de petróleo, destinada al desarrollo de proyectos de infraestructura y/o a la eliminación o reducción de los peajes existentes en los términos del Artículo 1 inciso c) de la Ley N° 25.414/01.

Surge como respuesta a una doble problemática del momento, por un lado, el precio de los peajes era considerado demasiado elevado para los usuarios de los mismos, y, por otro lado, la diferencia del tratamiento impositivo entre naftas y gasoil producía, vía demanda, distorsiones en el

funcionamiento de los procesos de refinación de combustibles. Por lo tanto, mediante la reducción del Impuesto sobre la transferencia de combustibles, sobre naftas, conjuntamente con el aumento del mismo sobre gasoil y sus derivados, sumado a la creación de este nuevo tributo, se pretende dotar de mayor competitividad al sector del transporte y los corredores viales de la nación.

Este impuesto tiene las mismas características generales que el Impuesto sobre los Combustibles Líquidos, como lo son la afectación en etapa única, el importe prefijado por litro (hasta ese momento el ITC también se regulaba así), y extensión del tributo sobre los consumos y diferencias de inventarios, realizados por los responsables.

2. Evolución normativa

La evolución normativa sigue el siguiente orden cronológico:

a) Decreto 802/2001

Con el artículo 4 de este decreto, se establece una tasa de \$0.05 por litro de gasoil, con objeto de financiar desarrollo de proyectos de infraestructura, o de eliminación de los peajes contemplados en el artículo 1º inciso c) de la Ley 25.414/01.

b) Decreto 976/2001

Debido a la gran cantidad de deficiencias que contenía el decreto 802/2001 en su redacción, se lanza este nuevo decreto del mismo año, el cual reglamenta más profundamente esta nueva imposición.

En su redacción, podemos observar grandes similitudes con la de la Ley 23.966, a saber:

- Sujetos responsables del gravamen: quienes realicen la importación definitiva y quienes refinan y/o comercialicen el combustible.
- Configuración de la obligación de ingreso de la tasa: entrega, facturación, retiro para consumo de parte del responsable, diferencias de inventarios y despacho a plaza.
- Período fiscal de liquidación de tipo mensual.
- Discriminación del gravamen en las facturas o comprobantes de venta.

Además, prevé la constitución de un fideicomiso, cuyo fiduciante será el Banco de la Nación Argentina, constituido y financiado con la recaudación de la Tasa al gasoil y otras tasas viales. Este fideicomiso tiene como beneficiarios a los concesionarios viales y a los contratistas de infraestructura vial y ferrovías, en la medida que lo determine el Ministerio de Infraestructura y Vivienda.

c) Decreto 1396/2001

Con el Decreto 1396 del Poder Ejecutivo del año 2001 se hace extensible dicho tributo a las transferencias de gas licuado de uso automotor.

d) Decreto 652/2002

En el año 2002 con el Decreto 652 del Poder Ejecutivo se establece que la tasa sobre la transferencia a título oneroso o gratuito, o importación, de gasoil o cualquier otro combustible líquido que lo sustituya en el futuro. Denominada Tasa sobre el gasoil, tendrá un valor equivalente al dieciocho coma cinco por ciento (18,5%) de su precio por litro libre de impuestos.

Posteriormente, en agosto del mismo año, y haciendo lugar a una denuncia del Defensor del Pueblo de la Nación, la Jueza Federal Dra. María José Sarmiento, declara la inconstitucionalidad de los decretos 976/2001 y 652/2002, con fundamento en que dicha tasa es considerada un impuesto, y su creación es una facultad reservada por la Constitución Nacional exclusivamente al Honorable Congreso de la Nación, no pudiendo haberse creado vía Decreto. Dicho fallo fue apelado por el Ministerio de Economía, pero el Tribunal Contencioso Administrativo decidió confirmar el fallo del juez de primera instancia que se pronunció por la inconstitucionalidad de dichas normas.

e) Ley 26.028

En abril de 2005 se sanciona la Ley 26.028, que crea el Impuesto al gasoil y al gas licuado de uso automotor, con una estructura prácticamente refleja a la de la Ley 23.966/91 en cuanto a sujetos pasivos, hecho imponible, importación y exenciones, pero a diferencia de esta otra, se refiere exclusivamente al gasoil y al gas licuado automotor. Se establece una alícuota del 20,2% sobre el valor del producto antes de impuesto, cuyo producido se destinará de forma exclusiva y específica a un Fideicomiso cuyo objeto será promover obras de infraestructura vial. Esta ley ratifica retroactivamente los decretos declarados inconstitucionales, e instituye a la 23.966 como norma de aplicación supletoria, a los fines de la determinación del impuesto, y para todo caso no previsto en la presente.

f) Ley 26.325

En diciembre de 2007, con la Ley 26.325 se vuelve a modificar la alícuota del impuesto, elevándose al 21% del valor del combustible libre de impuestos.

A pesar que el tributo fue concebido originalmente como temporal, y con vigencia en su aplicación, solamente hasta el 31/12/2010, posteriormente, por ley 26.422 (2008), se prorrogó la misma, extendiéndose su validez hasta el 31/12/2024.

g) Ley 26.454

Esta Ley 26.454 fue sancionada en diciembre de 2008 y modifica la alícuota por última vez, quedando la misma establecida en el 22% del precio libre de impuestos. También modifica la afectación de la misma, prevista en el artículo 12 de la Ley 26.028.

Capítulo II

Régimen actual del tributo

A. Impuesto a la Transferencia de Combustibles Líquidos

1. Caracteres fundamentales del tributo

a) Objeto del impuesto

Según Ley 23.966/91, el impuesto recae en todo el territorio nacional sobre la transferencia e importación a título gratuito u oneroso de los siguientes combustibles:

- Naftas con y sin plomo
- Nafta virgen
- Gasolina natural
- Solvente
- Aguarrás
- Gasoil
- Diésel oil
- Kerosene
- Gas natural comprimido

Será también aplicable al combustible gravado consumido por el responsable, excepto el que utilizase en la elaboración de otros productos sujetos al mismo.

b) Hecho imponible

La obligación de tributar, según Ley N° 23.966/91, se perfecciona por:

- 1) La entrega del bien, emisión de la factura o acto equivalente.

- 2) El retiro del producto para su consumo, en el caso del combustible gravado consumido por el sujeto pasivo.
- 3) El momento de la verificación de la tenencia de gas para consumo automotor de parte de los titulares de bocas de expendio.
- 4) La determinación de diferencias de inventarios.
- 5) El despacho a plaza, cuando se trate de productos importados.

c) Sujetos pasivos

Serán responsables, según Ley N° 23.966/91, de la liquidación e ingreso del impuesto:

- Quienes realicen la importación definitiva del combustible gravado
- Las empresas que refinan o comercialicen combustibles líquidos y/u otros derivados de hidrocarburos en todas sus formas.
- Las empresas que produzcan, elaboren, fabriquen u obtengan productos gravados, directamente o a través de terceros.
- Los transportistas, depositarios, poseedores o tenedores de productos gravados que no cuenten con la documentación que acredite que tales productos han tributado el impuesto de esta Ley o están comprendidos en las exenciones, serán responsables por el impuesto sobre tales productos sin perjuicio de las sanciones que legalmente les correspondan ni de la responsabilidad de los demás sujetos intervinientes en la transgresión.
- Quienes no estando comprendidos en el inciso precedente, revendan el combustible que hubieren importado. (Fernández, 2009, p. 13)

d) Productos gravados y tasas

El decreto reglamentario de la ley 23.966, D74/98, en el Artículo 4° del Anexo I, provee las definiciones e indica las características distintivas de los productos gravados, para una correcta identificación de los mismos. (Ver Anexo A)

Para el caso del gas natural para uso automotor, el Artículo 10 de la Ley N° 23.966/91 establece que la alícuota será el 16% del precio al consumidor. Para determinar este precio, se entiende que es el precio facturado por los responsables del tributo a las estaciones de servicio, más un importe representativo del margen de la boca de expendio al público, el cual será fijado regularmente y de forma periódica por las secretarías de hacienda y de energía de la Nación.

Tabla 2
Alícuota sobre el valor del Combustible (Desde 2003)

Tipo de Producto	Alícuota
Nafta sin plomo, hasta 92 RON	70 %
Nafta sin plomo, de más de 92 RON	62 %
Nafta con plomo, hasta 92 RON	70 %
Nafta con plomo, de más de 92 RON	62 %
Nafta virgen	62 %
Gasolina natural	62 %
Solvente	62 %
Aguarrás	62 %
Gas oil	19 %
Diesel Oil	19 %
Kerosene	19 %

Fuente: AFIP.

e) **Ámbito territorial**

Tanto para los combustibles líquidos, como para el gas natural, el impuesto afecta las transferencias realizadas en todo el territorio nacional. Sin embargo, según Roberto Fernández (2009), hay zonas donde se encuentra exento, o que reciben algún tipo de tratamiento diferencial.

- **TRANSFERENCIAS EXENTAS.** Cuando los combustibles se destinen al consumo en zona patagónica. El artículo 7 en su inciso d) define el área de influencia exenta como aquella situada sobre y al sur de la siguiente traza: de la frontera con CHILE hacia el este hasta la localidad de El Bolsón y por el paralelo N° 42 y hasta la intersección con la ruta nacional N° 40; por la ruta nacional N° 40 hacia el norte hasta su intersección con la ruta provincial N° 6; por la ruta provincial N° 6 hasta la localidad de Ingeniero Jacobacci; desde la localidad Ingeniero Jacobacci hacia el noroeste por la ruta nacional N° 23 y hasta la localidad de Comallo incluida; desde la localidad de Ingeniero Jacobacci hacia el noreste por la ruta nacional N° 23 y hasta la ruta nacional N° 3; por la ruta nacional N° 3 hacia el sur, incluida la ciudad de Sierra Grande, hasta el paralelo N° 42; por el paralelo N° 42 hacia el este hasta el Océano Atlántico. Incluyese en la presente disposición el expendio efectuado por puertos patagónicos de gas oil, diésel oil y fuel oil para consumo de embarcaciones de cabotaje efectuados en la zona descripta y al este de la misma hasta el litoral marítimo, incluido el puerto de San Antonio Oeste.

Imagen 1
Afectación Territorial del Gravámen



- **ZONAS CON TRATAMIENTO DIFERENCIAL.** Actualmente no existe tratamiento diferencial salvo el que recibe la zona patagónica, pero, en la década de los '90 se otorgaron beneficios a distintas localidades de frontera, principalmente debido a asimetrías de precios con localidades vecinas en países limítrofes, y para facilitar el desenvolvimiento comercial y de programas turísticos. Posteriormente, y debido a la crisis del año 2002, por motivos de índole presupuestaria, el ejecutivo se vio obligado a derogar los decretos promocionales. Algunas de las localidades que gozaron este beneficio fueron: Posadas, Puerto Iguazú, Clorinda, La Quiaca y Corredor de los lagos.
- **ZONAS CON PRECIOS DIFERENCIALES PARA VEHICULOS EXTRANJEROS.** Mediante una resolución de la Secretaría de Hacienda del año 2006, se habilitó la existencia de precios diferenciales para las compras de combustibles realizadas por vehículos con placa extranjera, en las estaciones de servicio ubicadas en zonas o áreas de frontera. Esto, a diferencia del menor precio que se había otorgado a estas zonas en la década del '90, encuentra su motivo en que la política tributaria del Estado Nacional procura que los consumidores residentes accedan a los combustibles a precios inferiores a los de otros mercados, lo que incita a residentes de localidades foráneas de frontera, a repostar sus tanques en nuestro país. Esta disposición fue recurrida judicialmente múltiples veces, vía recursos de amparo, y actualmente se encuentra suspendida.

2. Régimen de registraci3n e informaci3n

a) Facturaci3n y registraci3n

A efectos de posibilitar las acciones por parte de la AFIP, dicho organismo consider3 necesario disponer que los comprobantes que den respaldo a las operaciones de transferencia de combustibles gravados, deber3n contener, entre otros datos, la base imponible que se tom3 en cuenta a los fines de la liquidaci3n del gravamen o, en su caso, el monto por unidad de medida previsto en el tercer p3rrafo del art3culo 4º de la ley. Actualmente, se utiliza el sistema de base imponible y al3cuota. En consecuencia, y mediante Resoluci3n General Nº 2.074 (2006) y modificando RG 1415, incorpora al art3culo 23 del cap3tulo H la emisi3n de comprobantes para situaciones especiales.

La obligaci3n de facturar, resultara de aplicaci3n para todos los sujetos intervinientes en la cadena de comercializaci3n de combustibles l3quidos, excepto para operaciones con consumidores finales, a partir del 1 de agosto de 2006.

Los responsables deber3n solicitar su inscripci3n en el gravamen, presentando nota firmada con ubicaci3n y capacidad de las plantas de refinaci3n, las materias primas que destilan y los productos que obtienen, indicando si son distribuidores, mayoristas, etc.

b) Declaraci3n jurada y r3gimen de anticipos

La forma de determinaci3n e ingreso del tributo, est3 reglada por la RG 4247/96, junto con sus modificatorias y normas complementarias, indicando el r3gimen de anticipos, requisitos, plazos, y dem3s condiciones, y fijando el vencimiento peri3dico para la presentaci3n de declaraciones, mediante el aplicativo "COMBUSTIBLES LIQUIDOS – Versi3n 2.0". El mismo emite un formulario de Declaraci3n Jurada, el 684/E, que deber3 presentarse hasta el d3a 22 del mes inmediato posterior al que se declare. Los sujetos pasivos del tributo deber3n ingresar los anticipos, en concepto de pago a cuenta, de acuerdo al siguiente anexo:

Tabla 3
Tabla de anticipos, vencimientos y porcentajes

TABLA DE ANTICIPOS						
FECHAS DE VENCIMIENTOS Y PORCENTAJES						
ENERO - NOVIEMBRE	DIAS	8	20	24	3	TOTAL
	NAFTAS	7,50%	30%	36,50%	17%	91%
	RESTO {1}			30%		30%
DICIEMBRE	DIAS	20		28		TOTAL
	NAFTAS	72,50%		22,50%		95%
	RESTO {1}	67,50%		27,50%		95%

Fuente: Fernández, 2009.

Los sujetos pasivos del gravamen, deberán presentar junto con los formularios de declaración jurada antes mencionados, una nota, en los términos de la RG 1128, en la que detallarán diversos datos por producto, como diferentes precios, cantidad de litros transferidos y consumidos, alícuota aplicable por producto, mayor valor que surja por comparación entre resultado obtenido y los valores mínimos a ingresar por producto, etc.

A los fines de determinar los anticipos del impuesto que corresponda abonar, deberá considerarse como base imponible al monto consignado en la columna "TOTAL" del formulario 684/C, correspondiente al penúltimo mes calendario anterior a aquel al cual resulten imputables los anticipos. Mediante RG 1565 se estableció el procedimiento para determinar el gravamen y liquidar los anticipos, considerando la AFIP conveniente prever la utilización de un Programa Aplicativo para la determinación del mismo, estableciendo mediante RG 1597/2003 la obligación del uso del mismo para los sujetos contribuyentes, plasmándose la determinación en el F684/E.

3. Cómputo como pago a cuenta del Impuesto a las Ganancias

a) Productores agropecuarios

Los productores agropecuarios y los sujetos que presten servicios de laboreo de la tierra, siembra y cosecha, podrán computar como pago a cuenta del impuesto a las ganancias, el 100% del impuesto a los combustibles líquidos contenido en las compras de gasoil, efectuadas en el respectivo período fiscal, siempre que sean utilizadas como combustible en maquinaria agrícola de su propiedad.

Únicamente podrá computarse contra el impuesto atribuible a la explotación agropecuaria o prestación de los servicios previamente mencionados, no pudiendo generar en ningún caso, saldo a favor del contribuyente. El importe a computar en cada período fiscal, nunca podrá exceder la suma

que resulte de multiplicar la alícuota vigente al cierre del respectivo ejercicio, por la cantidad de litros descontados como gasto en la determinación del Impuesto a las Ganancias, según la Declaración Jurada presentada por el período fiscal inmediato anterior a aquel en que se practique el cómputo del aludido pago a cuenta. (Ley 23.966, art. 15 y Decreto 1029/01)

b) Actividad minera y pesca marítima

Podrán computar como pago a cuenta del impuesto a las ganancias, el 100% del impuesto sobre los combustibles líquidos contenido en las compras de gasoil del respectivo período, los productores y sujetos que presten servicios en la actividad minera y en la pesca marítima, por el gasoil utilizado directamente en las operaciones extractivas y de pesca, en la forma y con los requisitos y limitaciones fijados por el PEN. (Ley 23.966, art. 15 y Decreto 1029/01)

c) Servicios de transporte automotor de carga

Podrán computar como pago a cuenta del impuesto a las ganancias el 50% del impuesto sobre los combustibles líquidos contenido en las compras de gasoil del respectivo período fiscal, utilizado en las unidades afectadas a la realización de los referidos servicios. (Ley 23.966, art. 15 y Decreto 1029/01)

d) Servicios de transporte automotor de carga y pasajeros

Podrán computar como pago a cuenta del impuesto a las Ganancias, el 100% del impuesto sobre los combustibles líquidos contenido en las compras de GLP o GNC, utilizadas como combustible en las unidades afectadas a la realización de los referidos servicios, en las condiciones que fije la reglamentación. (Ley 23.966, art 15 y Decreto 1029/01)

4. Cómputo como pago a cuenta del IVA

Según el Decreto 1029 del año 2001, alternativamente al cómputo de los pagos a cuenta establecidos en los incisos anteriores, los sujetos comprendidos en los mismos, y aquellos que presten servicios de transporte público de pasajeros y/o carga (sólo como servicio a terceros) terrestre, fluvial o marítimo (D1029/01) podrán computar como pago a cuenta del IVA el 100% del impuesto sobre los Combustibles Líquidos contenidos en las compras de gasoil efectuadas en el respectivo período fiscal, que tengan como destino la utilización prevista en dichas normas. El remanente del cómputo dispuesto en el presente artículo podrá trasladarse a los períodos fiscales siguientes, hasta su agotamiento.

Resaltamos la importancia de la alternativa, ya que será elección del contribuyente aplicar el impuesto como pago a cuenta de IVA o de ganancias.

Adicionalmente al régimen previsto en el párrafo anterior, los sujetos que realicen transporte automotor de carga y pasajeros, que se encuentren categorizados como responsables inscriptos en el Impuesto al Valor Agregado, podrán computar como pago a cuenta del Impuesto al Valor Agregado el remanente no computado en el impuesto a las Ganancias, del Impuesto a los Combustibles Líquidos y el Gas natural, contenido en las compras de gas licuado uso automotor y/o gas natural comprimido (GNC) efectuadas en el respectivo período fiscal.

5. Cómputo como pago a cuenta de contribuciones patronales

Según el Decreto 1029 del año 2001, se establece que las empresas de transporte de pasajeros por ómnibus, concesionarias de la jurisdicción nacional, provincial o municipal, podrán computar como pago a cuenta de las contribuciones patronales, \$0,08 por litro de gasoil adquirido para uso en las unidades afectadas a la realización de dichos servicios.

6. Exenciones

a) Transferencias exentas

La Ley 23.966 (1991, art. 7) define como exentas las transferencias de productos gravados. (Ver Anexo B)

La exención de tributos que consagra la Ley N° 19.640/72 (Régimen promocional especial, fiscal y aduanera para el territorio de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur) no alcanza al Impuesto sobre los Combustibles Líquidos y el Gas Natural, en razón de que constituye un régimen tributario especial con afectación específica, en una magnitud tal que excede la mitad del mismo. Las enajenaciones de productos gravados realizadas dentro del Área Aduanera Especial gozan de la exención establecida por el artículo 7°, inciso d) de la ley del tributo, en tanto se destinen al consumo en la zona patagónica delimitada en dicho dispositivo.

b) Régimen de avales

Los sujetos que efectúen operaciones no alcanzadas por la exención que establece el inciso c) del artículo 7°, de la Ley N° 23.966/91, podrán acceder al régimen de avales en sustitución del ingreso del impuesto que corresponda a las adquisiciones de solventes alifáticos y/o aromáticos y aguarrás, siempre que los utilicen como insumos en las actividades mencionadas. (Ver Anexo C)

c) Cómputo del Crédito Fiscal

Los sujetos pasivos del impuesto, podrán computar como pago a cuenta del impuesto sobre los combustibles líquidos que deban abonar por sus operaciones gravadas, el monto del impuesto que les hubiera sido liquidado y facturado por otro sujeto pasivo del tributo. (Ley 23.699/91, art. 9)

(1) RÉGIMEN DE IMPORTACIONES

Según la Ley 23.966/91, se consideran sujetos pasivos del impuesto los importadores por cuenta propia o de terceros, de combustibles gravados. El impuesto abonado con motivo del despacho a plaza de los productos importados, será computado como pago a cuenta por los sujetos obligados responsables del tributo por transferencias posteriores, y por quienes, no siendo sujetos obligados, comercialicen por cualquier vía estos productos. Este pago a cuenta, nunca podrá generar saldo a favor del responsable, y el impuesto ingresado será definitivo cuando el combustible importado sea destinado a consumo propio. Este gravamen deberá ser liquidado e ingresado conjuntamente con los derechos aduaneros y el Impuesto al Valor Agregado, mediante percepción en la fuente que practicará la AFIP.

Quedan exceptuadas del régimen, aquellas importaciones de productos gravados, cuando estén exentos por destino, siempre que sean utilizados por quienes los importen, en los procesos químicos y petroquímicos previstos por la ley y su reglamentación, y siempre y cuando cumplan con todos los requisitos que la misma prevé.

Se crea también un régimen especial para el ingreso del tributo, por el cual, en lugar de ingresar la totalidad del mismo conjuntamente con el despacho a plaza, el importador puede optar por ingresarlo diferidamente:

Tabla 4
Vencimientos para Importadores

VENCIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN	Despacho a Plaza	A los 10 días del Despacho a Plaza	A los 20 días del Despacho a Plaza	A los 30 días del Despacho a Plaza	A los 40 días del Despacho a Plaza
NAFTA S/P h/92 RON	7,50%	22%	22%	22%	26,50%
NAFTA S/P de más de 92 RON	7,50%	22%	22%	22%	26,50%
NAFTA c/P h/92 RON	7,50%	22%	22%	22%	26,50%
NAFTA c/P de más de 92 RON	7,50%	22%	22%	22%	26,50%
Gas Oil	2%	0%	18%	20%	60%
Diesel Oil	2%	0%	18%	20%	60%
Kerosene	2%	0%	18%	20%	60%

Fuente: AFIP.

La posibilidad de adherir al régimen especial es sólo para empresas que produzcan, elaboren, fabriquen u obtengan productos gravados, directamente o a través de terceros y aquellas que refinan o comercialicen combustibles líquidos y sus derivados en todas sus forma, y para importadores que se encuentren registrados en el Registro de Empresas Petroleras, Sección Importadores y Comercializadores.

A los efectos de garantizar el cumplimiento de la obligación de pago, el importador deberá presentar ante la AFIP, con anterioridad al despacho a plaza, una garantía o fianza por el monto de pago a cuenta adeudado. A los efectos del presente régimen, se establecen las siguientes garantías:

- Depósito de dinero en efectivo.
- Depósito de Títulos de la Deuda Pública Nacional.
- Aval bancario.
- Carta de crédito irrevocable y confirmada.
- Hipoteca en primer grado de privilegio.

En las importaciones, la alícuota se aplicará sobre el valor definido para la aplicación de los derechos de importación, al que se le agregarán todos los tributos a la importación o con motivo de ella, excluidos los citados en el segundo párrafo de este artículo. En el momento en que el importador revenda el producto importado deberá tributar el impuesto que corresponda liquidado sobre la base del valor de venta a operadores en régimen de reventa en planta de despacho. En caso de no ser sujeto pasivo del impuesto, deberá tributar como mínimo el que surja de tomar como base imponible el valor de referencia que establezca la AFIP. En todos los casos se computará como pago a cuenta el impuesto ingresado al momento de la importación.

(2) RÉGIMEN SANCIONATORIO

Según la Ley 25.239, Reforma Tributaria del año 1999 define el siguiente régimen sancionatorio:

(a) Adulteración

"Será reprimido con prisión de uno a seis años, y multa de 4 a 10 veces el precio total del producto en infracción, el que adulterare combustibles líquidos, en su sustancia, composición o calidad, de modo que pueda resultar perjuicio, y el que los adquiere, tuviere en su poder, vendiere, transfiriese, almacenase o distribuyese, con conocimiento de dichas circunstancias. La misma sanción corresponderá a quien altere los registros o soportes documentales o informáticos relativos a estas actividades, tendiendo a dificultar y/o entorpecer el contralor". (Ley 25.239/99, art. 28)

(b) *Cambio de Destino*

"Cabrará la misma pena al que diere a combustibles líquidos total o parcialmente exentos o sujetos a devolución, un destino, tratamiento o aplicación diferente a aquel que hubiere fundado el beneficio fiscal". (Ley 25.239/99, art. 29)

(c) *Consumo fuera de la zona exenta*

La AFIP en el Dictamen N° 84/1996 (DAL), concluye que aquellos sujetos que hubieran comprado los productos gravados en zona exenta con el fin de ser destinados fuera de ella, son pasibles de la sanción consagrada en la Ley N° 23.966/91. Asimismo, los sujetos que no cuenten con la documentación que acredite si han tributado o no el Impuesto sobre Combustibles Líquidos y el Gas Natural, serán responsables por el impuesto sobre tales productos, sin perjuicio de las sanciones que legalmente le correspondan ni de la responsabilidad de los demás sujetos intervinientes en la transmisión.

Asimismo, la Dirección de Asesoría Legal de la AFIP en su Dictamen N° 33/2003, resolvió que las transferencias de productos gravados se encuentran exentas del tributo en la medida que el sujeto que adquiere el combustible destine el mismo al consumo en la zona de influencia que demarca la ley.

(d) *Participación culposa*

Cuando los hechos generadores de pena de prisión y/o multa fueren cometidos culposamente, la sanción será disminuida. Podrá, en este caso, castigarse con prisión de 1 mes a 1 año, y multa de 2 a 6 veces el precio total del producto en infracción.

(e) *Participación dolosa*

Quien intervenga dolosamente prestando su concurso al autor o autores de los delitos enunciados, con posterioridad a su consumación, mediante favorecimiento real o personal, sufrirá las penas previstas en el artículo 277 del Código Penal (1984), además de la multa conjunta e independiente de 6 veces el precio total de la infracción.

Art.277:

1. *"Será reprimido con prisión de seis (6) meses a tres (3) años el que, tras la comisión de un delito ejecutado por otro, en el que no hubiera participado:*
 - a) *Ayudare a alguien a eludir las investigaciones de la autoridad o a sustraerse a la acción de ésta.*
 - b) *Ocultare, alterare o hiciere desaparecer los rastros, pruebas o instrumentos del delito, o ayudare al autor o partícipe a ocultarlos, alterarlos o hacerlos desaparecer.*
 - c) *Adquiriere, recibiere u ocultare dinero, cosas o efectos provenientes de un delito.*

- d) *No denunciare la perpetración de un delito o no individualizare al autor o partícipe de un delito ya conocido, cuando estuviere obligado a promover la persecución penal de un delito de esa índole.*
- e) *Asegurare o ayudare al autor o partícipe a asegurar el producto o provecho del delito.*
2. *La escala penal será aumentada al doble de su mínimo y máximo, cuando:*
- a) *El hecho precedente fuera un delito especialmente grave, siendo tal aquél cuya pena mínima fuera superior a tres (3) años de prisión.*
- b) *El autor actuare con ánimo de lucro.*
- c) *El autor se dedicare con habitualidad a la comisión de hechos de encubrimiento.*
- La agravación de la escala penal prevista en este inciso sólo operará una vez, aun cuando concurrieren más de una de sus circunstancias calificantes. En este caso, el tribunal podrá tomar en cuenta la pluralidad de causales al individualizar la pena.*
3. *Están exentos de responsabilidad criminal los que hubieren obrado en favor del cónyuge, de un pariente cuyo vínculo no excediere del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad o de un amigo íntimo o persona a la que se debiese especial gratitud."*

(f) *Base para el cálculo de sanciones*

El precio del producto previsto como base para la sanción de la multa, resultará de aplicar a la cantidad de combustibles en cuestión, el precio de venta utilizado por el infractor por tal sustancia, o, en su defecto, el valor de plaza a la fecha del ilícito.

(g) *Régimen de contravenciones y sanciones del sector combustibles*

- Incumplimientos vinculados a la Seguridad y al Medio Ambiente, en actividades de industrialización, almacenaje, transporte y comercialización de combustibles.
- Sanciones del equivalente en pesos desde 500 hasta 4.500.000 litros de nafta súper
- Incumplimiento de reglamentaciones técnicas sobre calidad de los combustibles.
- Sanciones del equivalente en pesos desde 250 hasta 1.600.000 litros de nafta súper.
- Incumplimientos en materia de suministro de información.

Sanciones del equivalente en pesos desde 100 hasta 150.000 litros de Nafta Súper.

La determinación del precio de la nafta súper se efectuará al momento de la verificación de la infracción.

Estas sanciones podrán ser recurridas con carácter devolutivo, estando facultados los interesados para accionar en forma directa en sede judicial.

B. Impuesto al gasoil

1. Caracteres fundamentales del tributo

Las características de este impuesto son:

a) Objeto del impuesto

El objeto del impuesto es la transferencia a título oneroso o gratuito, o importación, de gasoil o cualquier otro combustible líquido que lo sustituya en el futuro.

El impuesto mencionado en el párrafo precedente será también aplicable al combustible gravado consumido por el responsable, excepto el que se utilizare en la elaboración de otros productos sujetos al mismo, así como sobre cualquier diferencia de inventario que determine la AFIP. (Ley 26.028, art. 1)

b) Hecho imponible

Dado que coincide con el del impuesto a los combustibles líquidos, remitimos a la enumeración abordada en el punto A 1 b), del capítulo II.

c) Sujetos pasivos

También coincidente con el impuesto a los combustibles líquidos, abordado en el punto A 1 c), del capítulo II.

d) Productos gravados y tasas

Transferencias de gasoil y de gas licuado de uso automotor (GLP) en el caso de estaciones de carga para flotas cautivas.

El decreto reglamentario de la ley 23.966, D74/98, en el Artículo 4° del Anexo I, provee las definiciones e indica las características distintivas de los productos gravados, para una correcta identificación de los mismos. En cuanto al impuesto en cuestión, sólo recae sobre el gasoil y el gas licuado de petróleo, por lo que es importante distinguirlo de sus variantes más comunes. (Ver Anexo D)

El gas licuado del petróleo (GLP) es la mezcla de gases licuados presentes en el gas natural o disuelto en el petróleo. Los componentes del GLP, aunque a temperatura y presión ambientales son gases, son fáciles de licuar, de ahí su nombre, siendo una mezcla de propano y butano. Estos

gases están presentes en el petróleo crudo y el gas natural, aunque una parte se obtiene durante el refinado de petróleo, sobre todo como subproducto de la destilación fraccionada catalítica

e) **Ámbito territorial**

Según Ley 23.966/91, tanto para el gasoil, como para el gas licuado de petróleo, el Impuesto afecta las transferencias realizadas en todo el territorio nacional. A diferencia del Impuesto a las transferencias de combustibles líquidos (ITC), el impuesto rige con las mismas condiciones en todo el territorio de la Nación.

2. Régimen de registración e información

a) **Facturación y registración**

Según la Ley 23.966/91, que prescribía que los comprobantes que den respaldo a las operaciones de transferencia de combustibles gravados, deberán contener, entre otros datos, la base imponible que se tomó en cuenta a los fines de la liquidación del gravamen o, en su caso, el monto por unidad de medida previsto en el tercer párrafo del artículo 4° de la ley. Actualmente, se utiliza el sistema de base imponible y alícuota. En consecuencia, y mediante Resolución General N° 2.074 (2006) y modificando RG 1415, incorpora al artículo 23 del capítulo H la emisión de comprobantes para situaciones especiales.

La obligación de facturar, resultará de aplicación para todos los sujetos intervinientes en la cadena de comercialización de combustibles líquidos, excepto para operaciones con consumidores finales, a partir del 1 de Agosto de 2006.

Los responsables deberán solicitar su inscripción en el gravamen, presentando nota firmada con ubicación y capacidad de las plantas de refinación, las materias primas que destilan y los productos que obtienen, indicando si son distribuidores, mayoristas, etc.

b) **Declaración jurada e ingreso**

Según lo establecido por la RG 1905/2005 AFIP, la determinación de la obligación tributaria se efectuará mensualmente ingresando al servicio denominado "Mis Aplicaciones B", a través del cual se seleccionará el formulario "F. 146 IMPUESTO SOBRE EL GAS OIL, GAS LICUADO Y BIODIESEL", que se encontrará disponible en el sitio "web" institucional. El mencionado formulario —para cuya confección se deberán tener en cuenta las disposiciones contenidas en el Anexo II— se remitirá mediante transferencia electrónica de datos a través del sitio "web" institucional, conforme al procedimiento establecido por la Resolución General N° 1.345, sus modificatorias y complementarias. A tales fines, los responsables utilizarán la respectiva "Clave

Fiscal" con Nivel de Seguridad 2, obtenida de acuerdo con lo dispuesto por la Resolución General N° 2.239, su modificatoria y sus complementarias.

A la vez, se establece como fecha de vencimiento para la presentación de la declaración jurada mensual y pago del saldo de impuesto resultante, el día 22 del mes inmediato siguiente al período que se declara. Cuando dicha fecha coincida con día feriado o inhábil se trasladará al primer día hábil inmediato siguiente. Para tomar conocimiento del saldo a ingresar o del saldo a favor del contribuyente, se deberá acceder al sistema "Cuentas Tributarias", utilizando la "Clave Fiscal" obtenida conforme a lo previsto por la Resolución General N° 2.239, su modificatoria y sus complementarias. A tal fin los contribuyentes y responsables —se encuentren obligados o no, al uso del sistema "Cuentas Tributarias"—, deberán seleccionar el menú "Cuenta Corriente", opción "Estado de cumplimiento" y, en el caso de registrar saldo a ingresar, optar por el ícono "Generar VEP para la obligación", el que permitirá acceder a la función "Estado de Cuentas - Subcuentas" para efectuar el pago de la obligación. El ingreso del saldo de impuesto resultante de la declaración jurada mensual, así como de los intereses resarcitorios y multas, de corresponder, se efectuará conforme al procedimiento de transferencia electrónica de fondos, implementado por la Resolución General N° 1.778, su modificatoria y complementarias.

c) Régimen de anticipos

Según Resolución General N° 1.778/04 de AFIP, los sujetos mencionados obligados deberán ingresar anticipos en concepto de pago a cuenta del impuesto que corresponda abonar al vencimiento del respectivo período fiscal. El monto de cada anticipo se determinará, según el período fiscal de que se trate, conforme al siguiente procedimiento:

- 1) Sobre el monto de impuesto determinado correspondiente al último mes calendario anterior a aquél al cual resulten imputables los anticipos, deducidos los montos de las notas de crédito por devoluciones de litros y de su correspondiente impuesto, emitidas en dicho período, se aplicarán los porcentajes que, para cada anticipo, se establecen en la siguiente tabla.
- 2) Del monto calculado conforme al inciso anterior, se deducirán las percepciones sufridas con motivo de la importación del combustible gravado, efectivamente ingresadas, y los pagos a cuenta imputables al período de liquidación de los anticipos.

El ingreso del monto de los anticipos se realizará hasta el día 22 de cada mes inclusive, y se efectuará de acuerdo con el procedimiento de transferencia electrónica de fondos, establecido por la Resolución General N° 1.778, su modificatoria y complementarias. Cuando alguna de las fechas de vencimiento fijadas coincida con un día feriado o inhábil, el vencimiento se trasladará al primer día hábil inmediato siguiente.

Tabla 5
Anticipos Impuesto al gasoil

TABLA DE ANTICIPOS
FECHAS DE VENCIMIENTO Y PORCENTAJE

ENERO A NOVIEMBRE		DICIEMBRE		
Día		Días		
Prod.	24	Prod.	20	28
GASOIL/GAS LICUADO	30%	GASOIL/GAS LICUADO	67,50%	27,50%
			Total	95%

d) Régimen opcional de anticipos

Según Resolución General N° 2.463/08 de AFIP, cuando los sujetos responsables obligados a ingresar anticipos consideren que la suma a ingresar en tal concepto superará el importe definitivo de la obligación del período fiscal al cual deba imputarse esa suma —neta de los conceptos deducibles de la base de cálculo de los anticipos—, podrán optar por efectuar los citados pagos a cuenta por un monto equivalente al resultante de la estimación que practiquen, conforme a las siguientes disposiciones:

1. MOMENTO PARA EL EJERCICIO DE LA OPCIÓN. Podrá ejercerse a partir del primer anticipo de cada período fiscal. La estimación deberá efectuarse conforme a la metodología de cálculo de los respectivos anticipos, según lo dispuesto en la presente, en lo referente a:
 - a Base de cálculo que se proyecta.
 - b Número de anticipos, de corresponder.
 - c Alícuotas o porcentajes aplicables.
 - d Fechas de vencimiento.
2. PROCEDIMIENTO PARA LA OPCIÓN.
 - a Ingresar al sistema "Cuentas Tributarias" de acuerdo con lo establecido en el Artículo 6° de la Resolución General N° 2.463/08.
 - b Seleccionar la transacción informática denominada "Reducción de Anticipos", en la cual una vez indicado el impuesto y el período fiscal, se consignará el importe de la base de cálculo proyectada. Dicha transacción emitirá un comprobante como acuse de recibo del ejercicio de la opción.
 - c Presentar una nota en los términos de la Resolución General N° 1.128 en la que se detallarán los importes y conceptos que integran la base de cálculo proyectada y la determinación de los

anticipos a ingresar, exponiendo las razones que originan la disminución. Se deberá indicar además si se trata de un sujeto importador no incluido en el inciso b) del Artículo 2° de la Ley 26.028 y sus modificaciones.

Cuando en la determinación de los anticipos se deduzcan percepciones y/o pagos a cuenta, conforme a lo previsto en el inciso b) del Artículo 6°, se deberán detallar también, respecto del anticipo, los siguientes datos:

- Tipo de combustible (gas oil, gas licuado o biodiesel).
- Fecha de vencimiento.
- Monto determinado (conforme al Artículo 6°, inciso a).
- Importe deducible en concepto de percepciones.
- Importe deducible en concepto de pagos a cuenta.
- Total a ingresar.

Dicha nota deberá estar firmada por el presidente, socio, representante legal o apoderado, debiendo estar suscripta, además, por contador público, y su firma, certificada por el consejo profesional o colegio que rija la matrícula. Los papeles de trabajo utilizados en la estimación que motiva el ejercicio de la opción, deberán ser conservados en archivo a disposición del personal fiscalizador de AFIP.

3. Efectuar, en su caso, el pago del importe del anticipo que resulte de la estimación practicada.

Las obligaciones indicadas deberán cumplirse hasta la fecha de vencimiento fijada para el ingreso del anticipo en el cual se ejerce la opción. Una vez realizada la transacción informática, la mencionada opción tendrá efecto a partir del primer anticipo que venza con posterioridad al ejercicio de la misma y tendrá validez sólo para ese período fiscal. La transacción "Reducción de Anticipos" deberá ser utilizada por todos los contribuyentes y responsables que ejerzan dicha opción, se encuentren obligados o no al uso del sistema de "Cuentas Tributarias".

Sin perjuicio de lo establecido precedentemente, esta Administración Federal podrá requerir los elementos de valoración y documentación que estime necesarios a los fines de considerar la procedencia de la solicitud respectiva.

El ingreso de un anticipo en las condiciones previstas en este título implicará, automáticamente, el ejercicio de la opción con relación a todos los anticipos que deban imputarse a dicho período fiscal. El importe ingresado en exceso, correspondiente a la diferencia entre los anticipos determinados de conformidad al régimen aplicable para el respectivo tributo y los que se hubieran estimado, deberá imputarse a los anticipos a vencer y de subsistir un saldo, al monto del tributo que se determine en la correspondiente declaración jurada. Si al momento de ejercerse la opción no se hubiera efectuado el ingreso de anticipos vencidos, aun cuando hubieran sido intimados por esta Administración Federal, deberán abonarse sobre la base de los importes

determinados en ejercicio de la opción, con más los intereses previstos en el Artículo 37 de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, calculados sobre el importe que debiera haberse ingresado conforme al régimen correspondiente. Las diferencias a favor del Fisco que surjan entre las sumas ingresadas en uso de la opción, y las que hubieran debido pagarse por aplicación de los correspondientes porcentajes sobre el impuesto real del período fiscal al que los anticipos se refieren, o el monto que debió anticiparse de no haberse hecho uso de la opción, el que fuera menor, estarán sujetas al pago de los intereses resarcitorios previstos en el Artículo 37 de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones.

3. Cómputo como pago a cuenta

El impuesto de esta ley, contenido en las transferencias o importaciones de combustible gravado no podrá computarse como compensación y/o pago a cuenta de ningún tributo nacional vigente o a crearse, excepto para aquellos casos en que se establecieren regímenes de reintegro del impuesto de esta ley, el Estado nacional garantiza la intangibilidad de los bienes que integran el fideicomiso constituido conforme a lo establecido por el Título II del Decreto N° 976 del 31 de julio de 2001, así como la estabilidad e invariabilidad del impuesto, el que no constituye recurso presupuestario alguno y solamente tendrá el destino que se le fija en el artículo 1° de la presente ley.

a) Exenciones

Según la Ley N° 23.966/91 define como exentas, las transferencias de productos gravados, toda vez que:

- Tengan como destino la exportación.
- Estén destinadas a rancho (provisión) de embarcaciones o aeronaves internacionales, de pesca o ultramar. Para ello, se habilitó un registro informativo para productores, distribuidores y adquirientes. La expresión "lista de rancho" designada en el Código Aduanero, se refiere a las mercaderías destinadas en cantidad y proporción necesarias para aprovisionar o avituallar buques, para consumo de la tripulación y pasajeros y para uso a bordo, como ser artículos navales y pinturas, concepto que puede extenderse a todo lo relacionado con la aeronavegación.

La exención de tributos que consagra la Ley N° 19.640/72 (Régimen promocional especial, fiscal y aduanera para el territorio de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur) no alcanza al Impuesto al gasoil, en razón de que constituye un régimen tributario especial con afectación específica, en una magnitud tal que excede la mitad del mismo.

4. Régimen de importaciones

El régimen de importaciones del impuesto al gasoil tiene las siguientes características:

a) Sujetos pasivos

Se consideran sujetos pasivos del impuesto los importadores por cuenta propia o de terceros, de combustibles gravados.

b) Base imponible

En las importaciones, la alícuota se aplicará sobre el valor definido para la aplicación de los derechos de importación, al que se le agregarán todos los tributos a la importación o con motivo de ella, excluidos los citados en el segundo párrafo de este artículo. En el momento en que el importador revenda el producto importado deberá tributar el impuesto que corresponda liquidado sobre la base del valor de venta a operadores en régimen de reventa en planta de despacho. En caso de no ser sujeto pasivo del impuesto, deberá tributar como mínimo el que surja de tomar como base imponible el valor de referencia que establezca la AFIP. En todos los casos se computará como pago a cuenta el impuesto ingresado al momento de la importación.

c) Percepción del impuesto y medios de pago

La Dirección General de Aduanas actuará como agente de percepción del impuesto sobre el gasoil y el gas licuado, en oportunidad de la oficialización de la destinación de importación para consumo del combustible gravado.

El ingreso respectivo se efectuará de acuerdo con los medios de pago previstos en el Sistema Informático MARIA (SIM), para el ingreso de los derechos y demás tributos que se determinen con motivo de la importación.

d) Pago a cuenta del tributo

Los importadores incluidos en el "Registro de Empresas Petroleras", sección "Empresas Importadoras y Comercializadoras", podrán optar por efectuar el pago del impuesto correspondiente, de acuerdo con el régimen especial establecido por el Artículo 14 del Anexo del Decreto N° 74 del 22 de enero de 1998 y sus modificaciones. De optar por el mencionado régimen, la primera cuota será percibida al momento de oficializar la pertinente destinación. Las restantes cuotas serán generadas automáticamente por el Sistema Informático MARIA (SIM) como liquidación manual (LMAN) automática, contemplando los vencimientos y/o porcentajes establecidos por el mencionado decreto.

El incumplimiento de pago de alguna de las cuotas, a los CINCO (5) días hábiles administrativos contados desde el vencimiento de la obligación, producirá automáticamente y de pleno derecho la caducidad del plan de facilidades, en cuyo caso deberá efectuarse un único pago por la totalidad de lo adeudado, incluyendo los intereses que correspondan.

En el supuesto de no efectuarse el pago de la totalidad de lo adeudado, se procederá a la suspensión de la firma en el "Registro Especial Aduanero" y/o a la ejecución de la garantía presentada. Para ello, se deberá simultáneamente constituir una garantía por el monto del pago a cuenta adeudado consistente en depósito de dinero en efectivo, aval bancario o depósito de Títulos de la Deuda Pública Nacional.

5. Régimen promocional

El impuesto al gasoil tiene el siguiente régimen promocional:

a) Condiciones y requisitos

La Ley 26.093, en el año 2006, establece un régimen de regulación y promoción para la producción y uso sustentable de biocombustibles, por el cual todos los proyectos de radicación de industrias de biocombustibles, gozan de determinados beneficios en tanto y en cuanto cumplan con ciertos requisitos. (Ver Anexo E)

b) Beneficios promocionales

Los sujetos que cumplan las condiciones establecidas, gozan de los beneficios promocionales enumerados en la Ley 26.093. (Ver Anexo F)

6. Régimen sancionatorio

Según Roberto Fernández (2009) el impuesto al Gas Oil tiene el siguiente régimen sancionatorio:

a) Violaciones al régimen promocional

El incumplimiento de las normas de las leyes y reglamentos que rigen el régimen promocional, dará lugar a la aplicación por parte de ésta de algunas o todas las sanciones que se detallan a continuación:

1. *"Para las plantas habilitadas:*

a Inhabilitación para desarrollar dicha actividad.

b Las multas que pudieran corresponder.

- c Inhabilitación para inscribirse nuevamente en el registro de productores.*
2. *Para los sujetos beneficiarios de los cupos:*
- a Revocación de la inscripción en el registro de beneficiarios.*
- b Revocación de los beneficios otorgados.*
- c Pago de los tributos no ingresados, con más los intereses, multas y/o recargos que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos.*
- d Inhabilitación para inscribirse nuevamente en el registro de beneficiarios.*
3. *Para las instalaciones de:*
- a Las multas que disponga la autoridad de aplicación.*
- b Inhabilitación para desarrollar dicha actividad.*
4. *Para los sujetos beneficiarios:*
- a Las multas que disponga la Autoridad de Aplicación". (Fernández, 2009, p.138)*
- b) Otras violaciones

Por violaciones y fraudes comunes de tributación, regirán las leyes de procedimiento administrativo, y los reglamentos de la AFIP y los ministerios involucrados.

C. Otros tributos que afectan los combustibles

Algunos de los tributos que afectan a los combustibles son:

1. Tasa de infraestructura hídrica

El Decreto N° 1.381 de fecha 1° de noviembre de 2001, crea la Tasa de Infraestructura Hídrica, cuya percepción comienza a las cero horas del día 1° de enero de 2002. Establece en todo el Territorio Nacional, con afectación específica al desarrollo de los proyectos de infraestructura de obras hídricas de recuperación de tierras productivas, mitigación de inundaciones en zonas rurales y avenamiento y protección de infraestructura vial y ferroviaria en zonas rurales y periurbanas y/o a las compensaciones por disminuciones tarifarias a los concesionarios que realicen el dragado y/o el mantenimiento de vías navegables, y de manera que incida en una sola de las etapas de su circulación, una tasa denominada Tasa de Infraestructura Hídrica, cuyo valor será de \$ 0,05 por cada litro transferido a título oneroso o gratuito, o importado, de nafta sin plomo hasta 92 RON, nafta sin plomo de más de 92 RON, nafta con plomo hasta 92 RON y nafta con plomo de más de 92 RON, y por cada metro cúbico de gas natural (GNC) distribuido por redes destinado a gas natural comprimido para el uso como combustible en automotores, o cualquier otro combustible líquido que los sustituyan en el futuro.

La Tasa de Infraestructura Hídrica será también aplicable a los combustibles referidos en el párrafo precedente consumidos por los responsables del pago de dicha tasa, excepto el que se utilizare en la elaboración de otros productos sujetos a la misma. Asimismo, se aplicará la tasa sobre cualquier diferencia de inventario de los combustibles referidos en el presente artículo que determine la AFIP, siempre que no pueda justificarse la diferencia por causas distintas a los supuestos de imposición.

a) Sujetos responsables

- a. *"Cuando se trate de nafta sin plomo hasta NOVENTA Y DOS (92) RON, nafta sin plomo de más de NOVENTA Y DOS (92) RON, nafta con plomo hasta NOVENTA Y DOS (92) RON y nafta con plomo de más de NOVENTA Y DOS (92) RON:*
- *Quienes realicen la importación definitiva de estos combustibles.*
 - *Quienes sean sujetos en los términos de los incisos b) y c) del artículo 3° del Título III de la Ley N° 23.966, texto ordenado en 1998, y sus modificatorios, de Impuesto sobre los Combustibles Líquidos y el Gas Natural.*
- b. *Cuando se trate de gas natural distribuido por redes destinado a gas natural comprimido, quienes distribuyan este producto a aquellos que lo destinen al uso como combustible en automotores.*

Los transportistas, depositarios, poseedores o tenedores de combustible gravado que no cuenten con la documentación que acredite que sobre él o los productos se ha ingresado la Tasa de Infraestructura Hídrica, serán responsables del ingreso de la misma sin perjuicio de las sanciones que legalmente les correspondan y de la responsabilidad de los demás sujetos intervinientes en la transgresión". (Decreto 1381/01, art. 2)

b) Obligación de ingreso

- a. *"Cuando se trate de nafta sin plomo hasta NOVENTA Y DOS (92) RON, nafta sin plomo de más de NOVENTA Y DOS (92) RON, nafta con plomo hasta NOVENTA Y DOS (92) RON y nafta con plomo de más de NOVENTA Y DOS (92) RON:*
- *Con la entrega del bien, emisión de la factura o acto equivalente, en los términos del artículo 7° del ANEXO del Decreto N° 74 de fecha 22 de enero de 1998, y sus modificatorios, el que fuere anterior.*
 - *El retiro del producto para su consumo, en el caso de los combustibles referidos, consumidos por el sujeto responsable del pago.*
 - *El momento de la verificación de la tenencia del o los productos, cuando se trate de los responsables a que se refiere el último párrafo del artículo precedente.*

- *La determinación de diferencias de inventarios.*
- *El despacho a plaza, cuando se trate de productos importados.*
- b. *Cuando se trate de gas natural distribuido por redes destinado a gas natural comprimido, al vencimiento de las respectivas facturas.*
- c. *Quienes importen él o los combustibles referidos en el artículo 1° del presente decreto deberán ingresar, antes de efectuarse el despacho a plaza, la Tasa de Infraestructura Hídrica, la cual será liquidada e ingresada conjuntamente con los derechos aduaneros, el Impuesto sobre los Combustibles Líquidos y el Gas Natural y, el Impuesto al Valor Agregado, mediante percepción en la fuente que practicará la AFIP. También podrán optar por la opción de ingreso especial, que es la misma que se establece para el Impuesto a la Transferencia de Combustibles". (Decreto 1381/01)*

c) Liquidación

El período fiscal de liquidación de la Tasa de Infraestructura Hídrica será mensual y sobre la base de declaraciones juradas presentadas por los responsables, excepto en el caso de operaciones de importación en las que se aplicará el procedimiento ya mencionado

Los sujetos responsables podrán computar en la declaración jurada mensual, el monto de la tasa que les hubiere sido liquidada y facturada por otro sujeto responsable del ingreso de la misma, o que hubiere ingresado en el momento de la importación del producto.

2. Recargo sobre el gas natural y el gas licuado de petróleo

En la ley de presupuesto del año 2002, se estableció un recargo del 7.5% sobre el precio del gas natural, en punto de ingreso al sistema de transporte, por cada m³, que se aplica a la totalidad de los m³ consumidos y/o comercializado por redes o ductos en el Territorio Nacional, cualquiera fuera el uso o utilización final del mismo.

A pesar de que el mismo es creado por una ley presupuestaria, el artículo que lo establece indica que tendrá vigencia para las entregas posteriores de dicha Ley.

a) Sujetos responsables

Son sujetos responsables de este tributo quienes realicen adquisiciones de Gas Natural, al momento de entrada del mismo al sistema de transporte. Sin embargo, esto no sólo afecta a los expendedores de GNC, sino también a los distribuidores de Gas Natural de uso doméstico/industrial, lo cual no es objeto de esta investigación.

b) Determinación e ingreso de la obligación

Los productores de gas actuarán como agentes de percepción en oportunidad de producirse la emisión de la factura o documento equivalente a cualquiera de los sujetos de la industria. La percepción y el autoconsumo constituirán un ingreso directo y se deberán declarar e ingresar. La totalidad de los importes correspondientes al recargo establecido por el presente artículo y no ingresados por los agentes de percepción dentro del plazo establecido en la reglamentación, devengarán a partir del vencimiento del mismo, intereses, actualizaciones y multas.

La determinación del recargo sobre el gas natural -incluido el autoconsumo en yacimiento-, se realizará sistémicamente utilizando el servicio informático denominado "recargo sobre el gas natural", el cual genera el formulario de declaración jurada N° 854, y su presentación se efectuará conforme al procedimiento de transferencia electrónica de datos a través del sitio virtual de la AFIP.

Se estableció como fecha de vencimiento para la presentación de la declaración jurada y pago del monto determinado el día 15, o el siguiente hábil cuando coincida con día feriado o inhábil, del mes inmediato posterior al de la emisión de la factura o documento equivalente. Dicha declaración jurada deberá incluir el autoconsumo efectuado en el mes anterior al de la presentación.

El ingreso del monto resultante se realizará mediante transferencia electrónica de fondos, de acuerdo con el procedimiento establecido en la Resolución General N° 1778, su modificatoria y su complementaria.

c) Momento de la percepción

La percepción que prescribe la ley, se calculará en oportunidad de producirse la emisión de la factura o documento equivalente. De tratarse de autoconsumo en el yacimiento, el recargo se imputará al mes en que el mismo se efectuó. La percepción y el autoconsumo, constituirán un ingreso directo y se deberán declarar e ingresar con arreglo a lo previsto en el artículo anterior.

Capítulo III

Destino del producido del impuesto

A. Impuesto a los Combustibles Líquidos

La distribución del Impuesto a los Combustibles Líquidos es la siguiente:

1. Distribución primaria

Según la Ley 23.966, en su artículo 19, establece los porcentajes de distribución del producido de los Impuestos a los Combustibles Líquidos, y al Gas Natural Comprimido.

Por estar comprendido entre los gravámenes de afectación específica, la recaudación no es coparticipable, sino que se posee una distribución particular, la cual varía dependiendo de qué combustible provenga la recaudación:

- a. Recaudación proveniente de naftas, gasolina natural, solvente, aguarrás y productos compuestos por mezcla de hidrocarburos:
 - 21% - ANSeS (Administración Nacional de Seguridad Social)
 - 23% - Tesoro Nacional
 - 23% - Provincias
 - 33% - FoNaVi (Fondo Nacional de la Vivienda)
- b. Recaudación proveniente de transferencias de gasoil, diesel-oil, kerosene y GNC.

En este caso, el 100% de lo recaudado se destina a la cuenta de la Administración Nacional de Seguridad Social (ANSeS).

2. Distribución entre las provincias

a) Organismos provinciales de vialidad

El 60% de la recaudación destinada a las provincias, se transferirá por acreditación en las cuentas de cada uno de los organismos provinciales de vialidad. La distribución entre los mismos se realizará en función de los porcentajes de distribución vigentes para la coparticipación vial que fije el consejo vial federal, de acuerdo a la distribución prevista en el artículo 23 del Decreto Ley N° 508/58.

b) Tesoros provinciales

El 30% de lo correspondiente a las provincias, se distribuirá entre los Tesoros Provinciales, para afectación a obras de infraestructura de energía eléctrica y/u Obras Públicas.

Para la distribución, se realiza según los porcentajes provistos por la Ley de Coparticipación Federal, los cuales son:

▪ Buenos Aires	19,93%
▪ Catamarca	2,86%
▪ Córdoba	9,22%
▪ Corrientes	3,86%
▪ Chaco	5,18%
▪ Chubut	1,38%
▪ Entre Ríos	5,07%
▪ Formosa	3,78%
▪ Jujuy	2,95%
▪ La Pampa	1,95%
▪ La Rioja	2,15%
▪ Mendoza	4,33%
▪ Misiones	3,43%
▪ Neuquén	1,54%
▪ Río Negro	2,62%
▪ Salta	3,98%
▪ San Juan	3,51%
▪ San Luis	2,37%
▪ Santa Cruz	1,38%
▪ Santa Fe	9,28%
▪ Santiago del Estero	4,29%

- Tucumán 4,94%

c) FEDEI: Fondo especial de desarrollo hídrico del interior

El 10% de la recaudación disponible para distribución provincial, se otorgará a este Fondo, que es administrado por el Consejo Federal de la Energía Eléctrica, y se aplicará para:

a) *"Aportes y préstamos a las provincias para sus planes de electrificación, salvo que graven el consumo de electricidad para otros fines que no sean exclusivamente de desarrollo de energía eléctrica. Para acogerse a estos beneficios, las provincias deberán establecer tarifas que contemplen la amortización de tales aportes.*

Las sumas recaudadas en tal concepto deberán destinarse exclusivamente a la renovación, ampliación de plantas existentes o a la ejecución de redes de electrificación, o al reintegro, en su caso, de los respectivos préstamos.

b) *Préstamos a municipalidades, cooperativas y consorcios de usuarios de electricidad para sus obras de primer establecimiento, construcción y ampliación de centrales, redes de distribución y obras complementarias.*

c) *Préstamos a empresas privadas de servicios públicos de electricidad para ampliación y mejoras de sus servicios en centrales de capacidad no superior a 2.000 kilovatios instalados. Al cierre de cada ejercicio los saldos anuales no utilizados se transferirán al ejercicio siguiente del mismo fondo". (Fernández, 2009)*

B. Impuesto al gasoil

La distribución del Impuesto al gasoil es la siguiente:

1. Distribución primaria

El Impuesto al gasoil, y al GLP para uso automotor, también están comprendidos en la esfera de los gravámenes con afectación específica, y su alícuota (22%) se distribuirá de la siguiente manera:

- *"20,2% en forma exclusiva y específica al Fideicomiso establecido en el D.976/01, destinado al desarrollo de los proyectos de infraestructura vial y/o a la eliminación o reducción de los peajes existentes, a hacer efectivas las compensaciones tarifarias a las empresas de servicios públicos de transportes de pasajeros por automotor, a la asignación de fondos destinados a la mejora y profesionalización de servicios de transporte de carga por automotor y a los subsidios e inversiones para el sistema ferroviario de pasajeros o de carga*

- *1,80% para compensaciones tarifarias al sistema de servicio público de transporte automotor de pasajeros de áreas urbanas y suburbanas de la Ciudad Autónoma de Bs.As. y su área metropolitana". (Ley 26.028, art. 12)*

2. Fideicomiso del gasoil

Mediante el Decreto 976/2001, se establece la creación de este fideicomiso, el cual tiene una duración de 30 años desde su creación. El mismo se encuentra exento de todo tributo nacional vigente o a crearse.

- a) Partes intervinientes
 1. FIDUCIANTE. Es el estado nacional en cuanto transfiere la propiedad fiduciaria de los bienes fideicomitados al fiduciario con el destino exclusivo e irrevocable al cumplimiento del contrato de fideicomiso respectivo. No podrá disponer en modo alguno de los bienes fideicomitados para atender gastos propios, o de sus empleados dependientes, ni podrá crear organismo, consejo, comité directivo o ente alguno con facultades decisorias o de control sobre el fiduciario.
 2. FIDUCIARIO. Es el banco de la Nación Argentina, como fiduciario de los bienes que se transfieren en fideicomiso en los términos de la ley n° 24.441 y su modificatoria, con el destino exclusivo e irrevocable que se establece en el presente decreto, cuya función será administrar los recursos del fideicomiso de conformidad con las instrucciones que imparta el ministerio de infraestructura y vivienda y/o quien este designe en su reemplazo.
 3. BENEFICIARIOS:
 - a) Los concesionarios viales afectados por la reducción de peajes.
 - b) Los contratistas, concesionarios y/o encargados de proyecto de obras y servicios de infraestructura ferroviaria en la medida y con el alcance que le sea comunicado por el ministerio de infraestructura y vivienda.
 - c) Otros que determine el poder ejecutivo nacional a propuesta del ministerio de infraestructura y vivienda en relación con la creación del sistema de desarrollo de la infraestructura vial.
 - d) Las empresas concesionarias de los corredores de la red vial nacional que resulten adjudicatarias en virtud de lo dispuesto por el Decreto n° 425 de fecha 25 de Julio de 2003
 - e) El órgano de control de concesiones viales, dependiente de la Secretaria De Obras Públicas del Ministerio De Planificación Federal, Inversión Publica Y Servicios.
 - f) Los adjudicatarios de las contrataciones de obras adicionales, construcciones, trabajos o servicios de industria que se efectúen en los corredores de la Red Vial Nacional, otorgados

en concesión mediante el Decreto 1007 de 2003, o vinculados a ellos, no considerados en los contratos aprobados mediante el mencionado decreto.

b) Bienes fideicomitidos

1. Montos provenientes del impuesto al gasoil.
2. Montos provenientes de las tasas viales, creadas por el decreto 802 del 2001.
3. Contribuciones, subsidios, legados o donaciones específicamente destinados al fideicomiso.
4. Recursos que, en su caso, le asignen el estado nacional y/o las provincias.
5. Ingresos provenientes de intereses y multas aplicadas a los responsables del ingreso de la tasa sobre el gasoil.
6. La totalidad de los ingresos que resulten de los contratos de concesión de los corredores de la red vial nacional que se aprueben en virtud del decreto 425 del 2003. (Fernández, 2009)

El fiduciario, conforme a las instrucciones que a tal efecto le imparta el Ministerio de Infraestructura y Vivienda, podrá invertir los recursos líquidos del fideicomiso en títulos o valores públicos de corto plazo, tanto nacionales como provinciales con garantía de los recursos de la coparticipación federal de impuestos y/o en depósitos a plazo fijo en bancos oficiales nacionales, con vencimientos que no excedan de un año, así como titularizar ingresos futuros.

C. Otros tributos relacionados

Según Roberto Fernández (2009) la distribución de otros tributos relacionados es:

1. Tasa de infraestructura hídrica

La recaudación que produce esta tasa, se aplica a financiar el Fideicomiso de Infraestructura Hídrica. Los montos obtenidos diariamente, deberán ser depositados por la AFIP en el Banco de la Nación Argentina, en la cuenta perteneciente al Fideicomiso, sin que medie percepción alguna de parte del Estado Nacional, y no se computa para el cálculo de los recursos del Presupuesto Nacional.

A la vez, el Banco de la Nación Argentina es el Fiduciario del Fideicomiso, por tanto es quien lo administrará en favor de:

- a) Los contratistas y/o encargados de proyecto de obras, mantenimiento y servicios de infraestructura por los proyectos de obras hídricas de recuperación de tierras productivas, mitigación de inundaciones en zonas rurales y avenamiento y protección de infraestructura vial

- y ferroviaria en zonas rurales y periurbanas, comenzando por aquellas regiones que se encuentran en emergencia hídrica.
- b) Los concesionarios de dragado y mantenimiento de vías navegables por las compensaciones por disminuciones tarifarias.
 - c) Los organismos multilaterales de crédito o entidades financieras que ocurrieren al financiamiento de proyectos de infraestructura hídrica a ser pagados desde el fideicomiso de infraestructura hídrica.
 - d) Los tenedores de títulos de deuda y/o certificados de participación por las emisiones que el ministerio de infraestructura y vivienda decida efectuar y, los prestadores de servicios relacionados con tales emisiones.

Además de los recursos provenientes de la Tasa de Infraestructura Hídrica, el Fondo se constituye por:

- El producido de sus operaciones, la renta, frutos e inversión de los bienes fideicomitidos.
- Las contribuciones, subsidios, legados o donaciones específicamente destinados al Fideicomiso.
- Los recursos que, en su caso, le asignen Estado Nacional y/o las Provincias.
- Los ingresos provenientes de intereses y multas aplicadas a los responsables del ingreso de la Tasa de Infraestructura Hídrica.

2. Recargo sobre el gas natural y el gas licuado de petróleo

La recaudación obtenida mediante este recargo, se aplica integralmente al fondo fiduciario para subsidios de consumos residenciales de gas. Este fondo, se utiliza para financiar:

- Compensaciones tarifarias para la región patagónica, Malargüe y Puna, destinadas a las distribuidoras zonales de gas natural y gas licuado de petróleo.
- La venta de cilindros, garrafas, o gas licuado de petróleo, gas propano a granel y otros, para la región patagónica, Malargüe y Puna.
- Subsidio correspondientes a consumos de gas propano indiluido por redes de la región beneficiaria.

Capítulo IV

Breves consideraciones en torno a la situación actual de los impuestos sobre los combustibles

A. Evolución y actualidad

La normativa impositiva con respecto a los combustibles líquidos ha tenido grandes cambios desde su origen hasta la actualidad, generando confusiones en funcionarios y responsables del gravamen junto con una sensación de inseguridad jurídica frente a inversiones nacionales y extranjeras. Dichos cambios se encuentran desde el año 1932 con la Ley 11.638 que gravó el consumo de combustibles líquidos y lubricantes de origen fósil, destinando su producido a financiar la oficina de Vialidad Nacional, principal encargada del mantenimiento de caminos, rutas y obras de infraestructura como accesos y puentes; hasta la Ley 25.745 del año 2003 donde modifica el sistema de precio fijo por unidad por un sistema en donde los tributos sean fijados en un porcentaje del precio.

B. Reducción de costos para fomentar la competitividad

Tributariamente, siempre se persiguió un abaratamiento relativo del gasoil para fomentar la competitividad del sector productivo, por lo que históricamente siempre existió una brecha entre el precio de venta de las naftas y el gasoil, como consecuencia directa de una política impositiva que abarató artificialmente este último insumo para fomentar la competitividad del sector productivo. Durante la etapa de convertibilidad, pueden observarse tres períodos diferentes respecto a la política impositiva sobre los combustibles. Por ejemplo en el bienio 1991/1992, el impuesto al gasoil rondó los \$ 0,06 por litro, mientras que el impuesto a la nafta súper era seis veces mayor, o sea \$ 0,36 por litro. A lo largo de este período, en promedio, el gasoil era 53% más barato que la nafta. Esta política se mantiene en términos relativos hasta la actualidad, aunque con diferentes brechas tarifarias. La existencia de una política diferenciada tuvo un impacto directo en el consumo de combustibles, determinando situaciones muy distintas en la dinámica reflejada por las naftas y el

gasoil. Una sola comparación muestra con elocuencia el cambio producido. En 1980, se consumían en Argentina alrededor de 7,3 millones de metros cúbicos de naftas (común más especial) y 6,5 millones de metros cúbicos de gasoil; o sea, el 53% del consumo interno de combustibles era satisfecho por las primeras y sólo un 47% de la demanda era abastecida por gasoil.

C. Fines y caracteres de los impuestos a los consumos específicos

1. Fines sociales y económicos:

- a) Modifican la composición final de la demanda al variar la estructura relativa de los precios.
- b) Reducen los consumos no deseados.
- c) Complementan el impuesto general al consumo.
- d) Absorben el componente no aduanero de los aranceles.
- e) Recaudación: El impuesto al consumo puede ser implementado en dos formas:
 - Impuesto general al consumo (IVA, IIBB).
 - Impuesto selectivo al consumo (Impuesto a los Combustibles Líquidos y el GNC, Impuestos Internos, Impuesto sobre el gasoil y el Gas Licuado).

2. Estructura técnica del impuesto selectivo al consumo:

- a) Es de etapa única: grava la primera etapa de incorporación del bien al ciclo de comercialización, o sea, el momento en que se lo libera para el consumo en el mercado interno, ya sea a nivel industrial para los productos nacionales o la salida de aduana para los productos importados.
- b) Es monofásico, es decir, grava el bien en su forma final de consumo.
- c) Es un impuesto indirecto en el que la traslación es la regla. El contribuyente de derecho será el fabricante o el importador, según se trate de productos nacionales o importados, pero será el contribuyente de hecho o consumidor final el que en definitiva soporte el peso del impuesto.

D. Razones por las cuales son tan utilizados los impuestos a los combustibles líquidos a nivel global

Simplemente porque son excelentes impuestos, siempre y cuando sean bien aplicados. Primero, son recaudadores regulares y efectivos. Segundo, desincentivan el uso del automóvil privado, lo que resulta eficiente dado los costos de congestión, contaminación y accidentes que éstos generan en comparación con otros medios de transporte. Finalmente en países en vías de

desarrollo, éstos impuestos son muy progresivos, en el sentido que la mayor parte de la recaudación proviene de los hogares de mayor poder adquisitivo.

E. Efectos en Argentina de una menor carga impositiva al gas oil

En nuestro país la situación no es muy similar al resto del mundo, al incentivar al sector productivo con una menor carga impositiva al gas oil pero sin limitar el uso de motores gasoleros para los automóviles de uso particular, como sucede en otros países como Brasil; por ello se ve excesivamente incrementada la demanda de gasoil respecto de las naftas.

El fomento del consumo de gas oil reduciendo la carga impositiva para fomentar al sector productivo, generó un impacto muy fuerte en otros mercados como el automotriz; provocando un aumento desmesurado del consumo de este combustible. Esto produce la exportación de naftas ya que su producción excede el consumo del mercado interno y la importación de gas oil para cubrir la demanda con la consecuente pérdida económica para las empresas, ya que el precio internacional del gas oil es mucho mayor que el del mercado interno.

F. Razones por las cuales se cambió la tasa específica en función de una unidad de medida (por litro) a tasas ad-valorem

La tasa específica en función de una unidad de medida (por litro), había perdido su significación económica en el Presupuesto Nacional, con motivo de las nuevas medidas económicas establecidas por la Ley N° 25.561 de Emergencia Pública y Reforma del Régimen Cambiario, que al modificar el tipo de cambio indujo al aumento generalizado de los bienes en circulación en la economía.

Ello aconsejó al poder político el estudio de una modificación de las alícuotas, proponiendo la aplicación de tasas ad-valorem (un % del precio de venta al consumidor), para mantener la presión y equilibrio fiscal, estableciendo un monto mínimo de impuesto por unidad de medida que garantizara la recaudación fiscal, impidiendo maniobras de elusión en la determinación de la base imponible.

Conclusiones

Tras analizar el régimen impositivo estudiado, esperamos que el lector haya encontrado de utilidad este trabajo para comprender de una forma clara y concreta los principales componentes de este impuesto, tanto como sus principales justificaciones y críticas. A continuación, comentamos nuestras principales observaciones.

Consideramos que el tributo estudiado, es, en su concepción, un impuesto noble, ya que persigue fines tanto ecológicos, como de fomento productivo. Además, encontramos que recaudatoriamente, es una herramienta correcta, ya que a pesar de no ser un impuesto progresivo, está ideado para afectar en mayor medida a contribuyentes de mayor capacidad.

Sin embargo, encontramos que es en su implementación donde reside su mayor debilidad, ya que la realidad indica que las premisas perseguidas no siempre se consiguen, produciendo distorsiones tales como aumentos del costo de vida del ciudadano común, aprovechamiento de las exenciones por parte de ciudadanos de países vecinos y aumentos innecesarios en la importación de naftas debido al excesivo abaratamiento relativo del gasoil, sin una estructura que permita dirigir el fomento al objetivo perseguido.

Los combustibles líquidos se encuentran gravados por un extenso bagaje normativo, que dificulta su comprensión integral. Esto produce muchas veces, desconocimiento de parte del público general, y muchas veces profesional. No hay dudas que esta dispersión es producto de la influencia de distintos gobiernos y coyunturas económico-políticas heterogéneas a lo largo del tiempo, pero manteniendo siempre la misma estructura original, ajustada mediante resoluciones o modificaciones accesorias según la necesidad perseguida en el momento.

Basta con identificar los cambios que ha sufrido este tipo de impuestos desde sus orígenes (1932) hasta la actualidad. En cada modificación puede observarse la política o fin económico que obedece, desde el destino de su producido, o la base de cálculo del mismo, hasta las distintas exenciones o beneficios otorgados.

Dado que consideramos que el tributo posee ya una madurez relativamente alta, creemos firmemente que una unificación normativa que agrupe toda la reglamentación en una norma única, moderna, y adecuada a las necesidades actuales, sería altamente beneficiosa para contrarrestar los inconvenientes que la dispersión normativa y la acumulación de sucesivos ajustes parciales han producido a lo largo de su extensa historia.

Bibliografía

- Administración Federal de Ingresos Públicos. *Resolución General N° 2.074/2006.*
- Administración Federal de Ingresos Públicos. *Resolución General N° 1.128/ 2001.*
- Administración Federal de Ingresos Públicos. *Resolución General N° 1.139/ 2007.*
- Administración Federal de Ingresos Públicos. *Resolución General N° 1.345/ 2002.*
- Administración Federal de Ingresos Públicos. *Resolución General N° 1.415/ 2003.*
- Administración Federal de Ingresos Públicos. *Resolución General N° 1.565/ 2003.*
- Administración Federal de Ingresos Públicos. *Resolución General N° 1.597/ 2003.*
- Administración Federal de Ingresos Públicos. *Resolución General N° 1.778/2004.*
- Administración Federal de Ingresos Públicos. *Resolución General N° 1.905/ 2005.*
- Administración Federal de Ingresos Públicos. *Resolución General N° 2.074/ 2006.*
- Administración Federal de Ingresos Públicos. *Resolución General N° 2.239/ 2007.*
- Administración Federal de Ingresos Públicos. *Resolución General N° 2.463/ 2008.*
- Administración Federal de Ingresos Públicos. *Resolución General N° 33/ 2003.*
- Administración Federal de Ingresos Públicos. *Resolución General N° 4.247/ 1996.*
- Administración Federal de Ingresos Públicos. *Resolución General N° 84/ 1996.*
- Argentina (1984). *Código Penal Argentino.*
- Argentina (1991). *Ley N° 23.966. Impuesto sobre combustibles líquidos y gas natural.*
- Argentina (1999). *Ley 25.239. Reforma Tributaria.*
- Argentina (2005). *Ley N° 26.028. Impuesto al Gasoil y al Gas Licuado.*
- Argentina. *Decreto 1.007/ 2003.*
- Argentina. *Decreto 1.029/2001.*
- Argentina. *Decreto 1.381/ 2001.*
- Argentina. *Decreto 1.396/2001.*
- Argentina. *Decreto 425/ 2003.*
- Argentina. *Decreto 652/2002.*
- Argentina. *Decreto 74/1998.*
- Argentina. *Decreto 801/2001.*
- Argentina. *Decreto 802/2001.*
- Argentina. *Decreto 976/2001.*

- Argentina. *Ley N° 11.638/1932. Procedimiento Tributario.*
- Argentina. *Ley N° 17.597/68. Impuesto a la Transferencia de Combustibles.*
- Argentina. *Ley N° 19.640/1972. Promoción al Territorio Nacional Tierra del Fuego.*
- Argentina. *Ley N° 25.063/1998. Impuesto sobre los Intereses pagados y el Costo del Endeudamiento Empresario.*
- Argentina. *Ley N° 25.414/2001. Delegación del ejercicio de atribuciones legislativas- Materias determinadas de su ámbito de administración- Emergencia Pública- Alcances.*
- Argentina. *Ley N° 25.745/2003. Impuesto sobre los Combustibles.*
- Argentina. *Ley N° 25.924/2004. Promoción de Inversiones en Bienes de Capital y Obras de Infraestructura.*
- Argentina. *Ley N° 26.093/2006. Biocombustibles.*
- Argentina. *Ley N° 26.325/2007. Impuesto sobre el Gas Oil.*
- Argentina. *Ley N° 26.454/2008. Impuesto a la Transferencia de Gas Oil.*
- Atchabahian, A (1989). *Impuestos nacionales y de las provincias de Buenos Aires, Córdoba, Entre Ríos, Mendoza, Santa Fe y de la Municipalidad de la ciudad de Buenos Aires.* Buenos Aires: Ediciones Interoceánicas.
- Dirección General de Impositiva. *Dictamen 150/1966.*
- Fernández, R. (2009). *Impuesto sobre los Combustibles Líquidos y Gas Natural.* Buenos Aires: Editorial Buyatti.

ANEXO A

Características distintivas de los productos gravados

- NAFTA SIN PLOMO. Podrá contener hasta un máximo de trece milésimos (0,013) de gramo de plomo por litro, medidos según norma ASTM D 3116 o IRAM-IAP A 6521.
- KEROSENE. Toda mezcla de hidrocarburos intermedios básicamente apta para y destinada a su utilización en artefactos domésticos de calefacción o de cocina, que presente las condiciones técnicas necesarias para tal destino en condiciones aceptables de seguridad y eficiencia.
- GAS OIL. Toda mezcla de hidrocarburos intermedios para su utilización en motores térmicos de combustión interna a presión constante (ciclo DIESEL), para el accionamiento de vehículos, maquinarias y embarcaciones, cuyo índice de cetano método ASTM D 976 o IRAM-IAP A 6682 no sea inferior a cuarenta y cinco (45).
- DIESEL OIL. Toda mezcla de hidrocarburos intermedios y/o residuales apta para su utilización en motores térmicos de combustión interna a presión constante (ciclo diesel), para el accionamiento de vehículos, maquinarias y embarcaciones, o en plantas de energía térmica de combustión externa, cuyo índice de cetano método ASTM D 976 o IRAM-IAP A 6682 sea inferior a cuarenta y cinco (45) y cuya curva de destilación alcance un mínimo de noventa por ciento (90%) de destilado a trescientos setenta grados centígrados (370°C).
- SOLVENTES. Todo hidrocarburo o mezcla de hidrocarburos derivados del petróleo, con o sin contenido de compuestos oxigenados, sin contenido de plomo, con límites de destilación especialmente seleccionados, para su uso industrial, químico y/o doméstico, cuya curva de destilación método ASTM D 86 o IRAM-IAP A 6600, tenga un punto inicial mínimo de cuarenta grados centígrados (40°C) y un punto seco máximo de ciento cincuenta grados centígrados (150°C).
- AGUARRÁS. Toda mezcla de hidrocarburos y destilados base derivados de petróleo, con o sin contenido de compuestos oxigenados para su uso industrial, químico y/o doméstico cuya curva de destilación, método ASTM D 86 o IRAM-IAP A 6600, tenga un punto inicial mínimo de ciento cuarenta y cinco grados centígrados (145°C) y alcance un punto seco máximo de doscientos sesenta grados centígrados (260°C).
- GASOLINA NATURAL. Hidrocarburo líquido a condiciones estándar (1 ATM y 60°F) obtenido por tratamiento del gas natural en las plantas de acondicionamiento de punto de rocío en separadores fríos luego de la separación primaria líquido/gas.

- NAFTA VIRGEN. Toda mezcla de hidrocarburos livianos obtenida por destilación directa a presión atmosférica del petróleo y cuya curva de destilación método ASTM D 86 o IRAM IAP A 6600, tenga un punto inicial mínimo de veinticinco grados centígrados (25°C) y un punto final máximo de doscientos veinticinco grados centígrados (225°C).
- GNC. Gas natural distribuido por redes destinado a gas natural comprimido para el uso como combustible en automotores.
- BIODIESEL COMBUSTIBLE. Toda mezcla de biodiesel con gas oil u otro combustible gravado. Se entenderá por biodiesel a toda mezcla de ésteres de ácidos grasos de origen vegetal que tenga las siguientes especificaciones: punto de inflamación según Norma ASTM D 93 mínimo cien grados celsius (100°C); contenido de Azufre máximo un centésimo (0,01) como porcentaje en peso según Norma ASTM D 4294 o IRAM-IAP A 6539 o A 6516; Número de Cetano mínimo cuarenta y seis (46) según Norma ASTM D 613/96; contenido de agua y sedimentos máximo cinco centésimos (0,05) medido como porcentaje según Norma ASTM D 1796; alcalinidad máxima cinco décimos (0,5) medido como miligramos de hidróxido de potasio por gramo según Norma ASTM D 664; viscosidad cinemática a cuarenta grados celsius (40°C) entre treinta y cinco centésimos (0,35) y cinco décimos (0,5) centistokes medidos según Norma IRAM-IAP A 6597; densidad entre ochocientos setenta y cinco milésimos (0,875) y novecientos milésimos (0,900) medidos según Norma ASTM D 1298; glicerina libre máximo dos centésimos por ciento (0,02%) y glicerina total veinticuatro centésimos por ciento (0,24%) medidos como porcentaje en peso según Norma ASTM D 6584-00 o Norma NF T 60-704.
- ALCONAFTA. Mezcla de nafta y alcohol etílico anhidro desnaturalizado con un contenido de alcohol en la mezcla de un mínimo de cinco por ciento (5%) y un máximo de doce por ciento (12%) en pesos.

ANEXO B

Exenciones a la transferencia de productos gravados

- Tengan como destino la exportación.
- Estén destinadas a rancho (provisión) de embarcaciones o aeronaves internacionales, de pesca o ultramar. Para ello, se habilitó un registro informativo para productores, distribuidores y adquirientes. La expresión "lista de rancho" designada en el Código Aduanero, se refiere a las mercaderías destinadas en cantidad y proporción necesarias para aprovisionar o avituallar buques, para consumo de la tripulación y pasajeros y para uso a bordo, como ser artículos navales y pinturas, concepto que puede extenderse a todo lo relacionado con la aeronavegación.
- Los solventes aromáticos, nafta virgen, gasolina natural, gasolina de pirólisis u otros cortes de hidrocarburos o productos derivados, que se utilicen en los procesos químicos o petroquímicos que les corresponden de acuerdo con los siguientes procesos:
 - Alquilación catalítica o ácida
 - Hidrogenación catalítica
 - Deshidrogenación catalítica
 - Hidrodesalquilación térmica o catalítica
 - Oxidación catalítica
 - Nitración
 - Sulfonación
 - Halogenación
 - Craqueo térmico con vapor
 - Polimerización

Están alcanzados por la misma exención, los solventes alifáticos y/o aromáticos y/o aguarrás, siempre que participen en formulaciones para la producción de:

- Pinturas: esmaltes, barnices, lacas y todo tipo de recubrimiento
- Agroquímicos: herbicidas, insecticidas, acaricidas, fungicidas y todo tipo de producto fitosanitario
- Resinas: alquídicas, epoxi, poliéster, acrílicas y todo tipo de resinas naturales y/o sintéticas
- Insecticidas: productos de uso doméstico y/o de sanidad animal.
- Lubricantes y aditivos: productos para uso industrial o final (automotores, otros).

La exención prevista en este artículo será procedente en tanto se cumplieren los recaudos técnicos y normativos del régimen de Registro de Operadores de Productos Gravados, Exentos por Destino.

- Combustibles destinados al consumo en la zona patagónica (Ver 1) A) e., página 14). Se incluye el expendio efectuado por puertos patagónicos de gasoil, diésel oil y fuel oil, para consumo de embarcaciones de cabotaje en la zona descrita, y al este de la misma hasta el litoral marítimo, incluido el puerto de San Antonio Oeste.

A fin de evitar adquisiciones de combustible en zona exenta, con destino a ser utilizado fuera de las mismas, se establece una sanción, para todos aquellos que no cuenten con la documentación que acredite si han tributado o no el impuesto, siendo responsables por el impuesto sobre los mismos, sin perjuicio del resto de sanciones atribuibles.

- En el caso de importaciones destinadas a los usos previstos en los incisos anteriores, las empresas importadoras no deberán pagar el impuesto para hacer efectiva la misma.
- Combustibles empleados en la generación de energía eléctrica destinada a compensar picos de demanda de la misma, para servicios públicos, total o parcialmente, a criterio del PEN.

ANEXO C

Actividades exentas para acceder al régimen de avales

- Elaboración de adhesivos.
- Elaboración de tintas gráficas.
- Manufactura de caucho.
- Elaboración de ceras y parafinas.
- Procesos de separación (extracción, destilación extractiva o azeotrópica, absorción).
- Elaboración de productos químicos (estabilizantes de PVC, desemulsionantes de petróleo, desmoldantes, agentes secantes, pigmentos y molienda húmeda de metales).

A fin de quedar comprendido en el presente régimen los responsables deberán observar los siguientes requisitos.

- Estar inscriptos en el "Registro de Operadores de Productos Exentos por Destino y/o Susceptibles De Reintegro"
- Informar las operaciones efectuadas en cada una de las etapas de comercialización en el régimen previsto por la Resolución General N° 1.139 y sus modificatorias.

Para acceder al régimen de avales sin la constitución previa de garantía, el responsable deberá demostrar una solvencia patrimonial y financiera, que en caso de detectarse irregularidades respecto del cumplimiento del régimen, el ingreso del monto del tributo no abonado, a cuyos fines deberá alcanzar los parámetros que seguidamente se indican:

- Valor del patrimonio neto, al que se haya deducido el monto de las utilidades distribuidas por el último ejercicio económico cerrado, superior al monto del impuesto estimado que involucraría a los productos exentos a ser utilizados en el período por el cual se solicite el aval.
- Relación entre el total del activo corriente y el total del pasivo corriente más el monto del impuesto estimado que involucraría a los productos exentos, a ser utilizados en el período por el cual se solicite el aval, superior a UNO (1).
- Relación entre bienes de uso no sujetos a hipotecas, prendas o medidas cautelares y el monto del impuesto estimado que involucraría a los productos exentos, que serán utilizados en el período por el cual se solicita el aval, superior a UNO (1).

Quienes no alcancen los parámetros exigidos en el régimen anterior, a los efectos de garantizar el impuesto no ingresado, constituirán por el término de la inscripción en el "Registro de Operadores de Productos Exentos por Destino y/o Susceptibles de Reintegro", una o más garantías de las que seguidamente se indican:

- Aval bancario.
- Caución de títulos públicos.
- Hipoteca.
- Prenda con registro.

ANEXO D

Diferencia entre el gasoil y el gas licuado de petróleo

- **GAS OIL.** Toda mezcla de hidrocarburos intermedios para su utilización en motores térmicos de combustión interna a presión constante (ciclo diesel), para el accionamiento de vehículos, maquinarias y embarcaciones, cuyo índice de cetano método ASTM D 976 o IRAM-IAP a 6682 no sea inferior a cuarenta y cinco (45).
- **DIESEL OIL.** Toda mezcla de hidrocarburos intermedios y/o residuales apta para su utilización en motores térmicos de combustión interna a presión constante (ciclo diesel), para el accionamiento de vehículos, maquinarias y embarcaciones, o en plantas de energía térmica de combustión externa, cuyo índice de cetano método ASTM D 976 o IRAM-IAP A 6682 sea inferior a cuarenta y cinco (45) y cuya curva de destilación alcance un mínimo de noventa por ciento (90%) de destilado a trescientos setenta grados centígrados (370°C).

Es importante distinguir entre este combustible y el gasoil, ya que el tributo recae sobre el gasoil, y no sobre éste.

- **BIODIESEL COMBUSTIBLE.** Toda mezcla de biodiesel con gas oil u otro combustible gravado. Se entenderá por biodiesel a toda mezcla de ésteres de ácidos grasos de origen vegetal que tenga las siguientes especificaciones: punto de inflamación según Norma ASTM D 93 mínimo cien grados celsius (100°C); contenido de azufre máximo un centésimo (0,01) como porcentaje en peso según Norma ASTM D 4294 o IRAM-IAP A 6539 o A 6516; número de Cetano mínimo cuarenta y seis (46) según Norma ASTM D 613/96; contenido de agua y sedimentos máximo cinco centésimos (0,05) medido como porcentaje según Norma ASTM D 1796; alcalinidad máxima cinco décimos (0,5) medido como miligramos de hidróxido de potasio por gramo según Norma ASTM D 664; viscosidad cinemática a cuarenta grados celsius (40°C) entre treinta y cinco centésimos (0,35) y cinco décimos (0,5) centistokes medidos según Norma IRAM-IAP A 6597; densidad entre ochocientos setenta y cinco milésimos (0,875) y novecientos milésimos (0,900) medidos según Norma ASTM D 1298; glicerina libre máximo dos centésimos por ciento (0,02%) y glicerina total veinticuatro centésimos por ciento (0,24%) medidos como porcentaje en peso según Norma ASTM D 6584-00.

Actualmente, y por ser un combustible destinado a reemplazar al gasoil a medio plazo, situación que no se verifica en la actualidad, se encuentra gravado por el tributo.

- **GLP.** Es importante entender las variaciones en las definiciones de GNC y GLP, ya que este tributo sólo grava las transferencias de GLP de uso automotor.

- El GNC es gas natural comprimido (90% metano), tal como el de uso doméstico, pero comercializado a presiones supra atmosféricas. Está conformado principalmente por metano. (Decreto 74/98, art. 4°)

ANEXO E

Requisitos del régimen promocional del impuesto al gasoil

- a. Se instalen en el territorio de la Nación Argentina.
- b. Sean propiedad de sociedades comerciales, privadas, públicas o mixtas, o cooperativas, constituidas en la Argentina y habilitadas con exclusividad para el desarrollo de la actividad promocionada por esta ley, pudiendo integrar todas o algunas de las etapas industriales necesarias para la obtención de las materias primas renovables correspondientes.
- c. Su capital social mayoritario sea aportado por el Estado nacional, por la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, los Estados Provinciales, los Municipios o las personas físicas o jurídicas, dedicadas mayoritariamente a la producción agropecuaria.
- d. Estén en condiciones de producir biocombustibles cumpliendo las definiciones y normas de calidad establecidas y con todos los demás requisitos fijados por la autoridad de aplicación, previos a la aprobación del proyecto por parte de ésta y durante la vigencia del beneficio.
- e. Hayan accedido al cupo fiscal, el cual se fijara anualmente en la respectiva ley de Presupuesto para la Administración Nacional, y será distribuido por el Poder Ejecutivo Nacional, priorizando los proyectos en función de los siguientes criterios:
 - Promoción de las pequeñas y medianas empresas.
 - Promoción de productores agropecuarios.
 - Promoción de las economías regionales.

Se deberá incluir también en el cupo total, los que fueran otorgados en el año inmediato anterior y que resulten necesarios para la continuidad o finalización de los proyectos respectivos.

A los efectos de favorecer el desarrollo de las economías regionales, la autoridad de aplicación podrá establecer cuotas de distribución entre los distintos proyectos presentados por pequeñas y medianas empresas, con una concurrencia no inferior al veinte por ciento (20%) de la demanda total de biocombustibles generada por las destilerías, refinerías de petróleo o aquellas instalaciones que hayan sido debidamente aprobadas por la Autoridad de Aplicación para tal fin.

ANEXO F

Beneficios promocionales del impuesto al gasoil

1. En lo referente al Impuesto al Valor Agregado y al Impuesto a las Ganancias, será de aplicación el tratamiento dispensado por la Ley N° 25.924, que prevé regímenes de devolución anticipada en IVA y de amortización acelerada en Ganancias. Los beneficios de esta ley se aplican a la adquisición de bienes de capital o la realización de obras de infraestructura correspondientes al proyecto respectivo, por el tiempo de vigencia del presente régimen.
2. Los bienes afectados a los proyectos aprobados por la autoridad de aplicación, no integrarán la base de imposición del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta establecido por la Ley N° 25.063, o el que en el futuro lo complemente, modifique o sustituya, a partir de la fecha de aprobación del proyecto respectivo y hasta el tercer ejercicio cerrado, inclusive, con posterioridad a la fecha de puesta en marcha.
3. El biodiesel y el bioetanol producidos por los sujetos titulares de los proyectos aprobados por la autoridad de aplicación, para satisfacer las cantidades previstas en los artículos 7°, 8° y 12 de la Ley 25.924, no estarán alcanzados por la tasa de Infraestructura Hídrica establecida por el Decreto N° 1.381/01, por el Impuesto sobre los Combustibles Líquidos y el Gas Natural establecido en el Capítulo I, Título III de la Ley N° 23.966, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, por el impuesto denominado "Sobre la transferencia a título oneroso o gratuito, o sobre la importación de gasoil", establecido en la Ley N° 26.028, así como tampoco por los tributos que en el futuro puedan sustituir o complementar a los mismos.
4. La autoridad de aplicación garantizará que aquellas instalaciones que hayan sido aprobadas para el fin específico de realizar las mezclas, deberán adquirir los productos definidos en el artículo 5° a los sujetos promovidos en esta ley hasta agotar su producción disponible a los precios que establezca la mencionada autoridad. (Ley N° 26.093/06, art. 15)

Declaración Jurada Resolución 212/99 – CD

“Los autores de este trabajo declaran que fue elaborado sin utilizar ningún otro material que no hayan dado a conocer en las referencias, que nunca fue presentado para su evaluación en carreras universitarias y que no trasgrede o afecta derechos de terceros”.

Mendoza, diciembre de 2014

Jorge Carlos Gustavo Arroyo

Reg. N° 25.608



Francisco Guillermo Ramírez

Reg. N° 25.877



Sebastián Alejandro Ruiz

Reg. N° 25.893

