

Cabrera, Pedro

Ley N° 25.080 de actividad forestal. Incentivos fiscales. Régimen de garantías -artículo 27 Res.260/2005. Aspectos controvertidos

**Trabajo Final Integrador
Maestría en Derecho Tributario
Facultad de Derecho**

Este documento está disponible en la Biblioteca Digital de la Universidad Católica Argentina, repositorio institucional desarrollado por la Biblioteca Central "San Benito Abad". Su objetivo es difundir y preservar la producción intelectual de la Institución.

La Biblioteca posee la autorización del autor para su divulgación en línea.

Cómo citar el documento:

Cabrera, P. (2017). *Ley N° 25.080 de actividad forestal: incentivos fiscales. Régimen de garantías -Artículo 27 Res. 260/2005 : aspectos controvertidos* [en línea]. Trabajo Final Integrador de Maestría en Derecho Tributario. Universidad Católica Argentina, Facultad de Derecho. Disponible en: <http://bibliotecadigital.uca.edu.ar/repositorio/tesis/ley-25080-actividad-forestal.pdf> [Fecha de consulta:]



Maestría en Derecho Tributario

LEY N° 25.080 DE ACTIVIDAD FORESTAL

Incentivos Fiscales

Régimen de Garantías -Artículo 27 Res.260/2005.

Aspectos controvertidos.

***Trabajo presentado para cumplir con los requisitos de la Maestría en
Derecho Tributario***

Autor: Pedro Cabrera, Contador Público (UBA)

Tutor: Dra. Ana Paula Locurscio

SUMARIO

SUMARIO	2
I. INTRODUCCIÓN	3
II. SUSTENTO CONSTITUCIONAL DEL RÉGIMEN DE PROMOCIÓN	4
III. ANTECEDENTES HISTÓRICOS	11
IV. INCENTIVOS FISCALES DE LA LEY N° 25.080	21
IV.1. Estabilidad Fiscal	22
IV.1.1. Fundamentos de la estabilidad fiscal	25
IV.1.2. Naturaleza jurídica a la luz de la doctrina y jurisprudencia	27
IV.1.3. Naturaleza jurídica a la luz del nuevo Código Civil y Comercial	33
IV.2. Impuesto al Valor Agregado: Régimen de devolución de IVA	35
IV.3. Amortización acelerada en el Impuesto a las Ganancias	37
IV.4. Avalúo forestal	39
IV.5. Apoyo económico no reintegrable a los bosques implantados	41
IV.6. Impuestos Patrimoniales	44
IV.7. Impuesto de sellos	46
V. GARANTÍAS -RESOLUCIÓN (SAGYP) N°260/2005-	47
V.1. Aproximación al Tema	47
V.2. Alcances y Costo de la Garantía	48
V.3. Fecha de liberación de las garantías	49
V.4. Plazo de prescripción de las acciones del fisco y su vinculación con las garantías	52
V.5. Posiciones encontradas	57
V.6. Efectos de la Resolución N° 33/2013 sobre el plazo de prescripción	64
V.7. Contribuyentes obligados y no obligados al régimen de garantías	65
VI. CONCLUSIÓN	67
VII. BIBLIOGRAFÍA Y OTRAS FUENTES	79

I. INTRODUCCIÓN

En un país con el nivel de extensión territorial como el nuestro, no es llamativo ni novedoso que tengamos que hablar del correcto uso de nuestros vastos recursos naturales, tanto minerales, hídricos, agrícolas, ganaderos e inclusive el recurso no tan nuevo como es el forestal.

Tradicionalmente la Argentina utilizó un cúmulo de políticas de fomento para diferentes actividades económicas instrumentadas por medio de medidas arancelarias, financieras, regulatorias y tributarias.

En materia de la actividad forestal como política activa de atracción de inversiones se promulgó con fecha 15 de enero de 1999, la Ley N° 25.080 de Inversiones para bosques cultivados, mediante la cual se instituyó un régimen de promoción para las inversiones que se efectúen en nuevos emprendimientos forestales y en la ampliación de los bosques existentes. El citado régimen incluye a los proyectos foresto-industriales que se pongan en marcha durante la vigencia de la ley, la cual tiene un plazo de duración de 10 años que a su vez fue prorrogado por 10 años más a través de la Ley N° 26.432 publicada en el Boletín Oficial del 29 de diciembre de 2008.

El régimen de promoción forestal se manifiesta, en primer lugar, por la legislación de fondo; luego, por decretos y resoluciones reglamentarios; y, por último, por actos administrativos individuales. Estos actos, que se incorporan al particular que asume el riesgo de la inversión, son bilaterales en su formación y en sus efectos. El inversor debe presentar el proyecto del emprendimiento forestal para su incorporación al régimen; el Estado -lato sensu- debe aprobarlo y quedará obligado a respetar las condiciones acordadas.

Dentro de la normativa expuesta encontramos un elemento que a mi criterio genera controversia como es el régimen de garantías dictado por la Resolución (S.A.G y P) N° 260/2005 (modificada por Resolución S.A.G y P N° 33/2013) de carácter obligatorio y el cual obliga al

contribuyente acogido al régimen a generar garantías de distinto tipo e índole, a los efectos de garantizar los beneficios usufructuados sobre impuestos, tasas y contribuciones que se hayan generado a posteriori de la aprobación del proyecto y que distorsiona la esencia de la ley de promoción forestal, extendiendo el plazo de cumplimiento de la mencionada garantía hasta la última tala rasa del árbol plantado en el proyecto.

El trabajo consistirá en abordar el sustento constitucional de la ley de promoción forestal, efectuar una breve descripción de las políticas forestales vigentes desde los inicios de las mismas como concepto de desarrollo forestal sustentable, brindar un detalle pormenorizado de los incentivos fiscales del régimen de la Ley N° 25.080, ahondar en la interpretación del concepto de estabilidad fiscal generado en el artículo 8 de la ley y su vinculación con la posterior garantía normada en el artículo 27, y evaluar el plazo que se computa para garantizar los beneficios usufructuados a la luz de los plazos de prescripción previstos en la Ley N° 11.683 de procedimiento tributario.

II. SUSTENTO CONSTITUCIONAL DEL RÉGIMEN DE PROMOCIÓN

Juan Bautista Alberdi, un hombre que ha marcado con su accionar y creación con fuego toda nuestra estructura legal como país, decía que:

“Las Constituciones de países despoblados no pueden tener otro fin serio y racional, por ahora y por muchos años, que dar al solitario y abandonado territorio la población de que necesita, como instrumento fundamental de su desarrollo y progreso (...). Necesitamos constituciones, necesitamos una política de creación, de población, de conquista sobre la soledad y el desierto.”

Y agregaba:

“La nueva política debe tender a glorificar los triunfos industriales, a ennoblecer el trabajo, a rodear de honor las empresas de colonización, de navegación y de industria, a reemplazar en las costumbres del pueblo, como estímulo

moral, la vanagloria militar por el honor del trabajo, el entusiasmo guerrero por el entusiasmo industria (...) el patriotismo belicoso por el patriotismo de las empresas industriales que cambian la faz estéril de nuestros desiertos en lugares poblados y animados”.

Estas reflexiones se consolidaron en el artículo 67, inciso 3, de su proyecto de Constitución, que en la actualidad se refleja en el artículo 75, inciso 18:

“...corresponde al Congreso:

(...)

18. Proveer lo conducente a la prosperidad del país, al adelanto y bienestar de todas las provincias y al progreso de la ilustración, dictando planes de instrucción general y universitaria y promoviendo la industria, la inmigración, la construcción de ferrocarriles y canales navegables, la colonización de tierras de propiedad nacional, la introducción y establecimiento de nuevas industrias, la importación de capitales extranjeros y la exploración de ríos interiores, por leyes protectoras de estos fines y por concesiones temporales de privilegios y recompensas de estímulos.”

Esta cláusula constitucional de prosperidad contiene una serie de actividades que debe desarrollar el Estado para impulsar el desarrollo del país, entre ellas la actividad forestal. En este caso en particular hay un trabajo en conjunto con las provincias ya que la Ley N° N° 25.080 exige su adhesión para la aplicación de la ley de promoción en cuestión.

Ya desde el Preámbulo nuestra Constitución enuncia como objetivo:

“...asegurar los beneficios de la libertad para nosotros (...) y para todos los hombres del mundo que quieran habitar en el suelo argentino”.

No se trata de una invocación dirigida solamente a resguardar la libertad personal, sino que está pensada también para las de contenido económico. Debe ser conjugada con las disposiciones del texto que aseguran el derecho de *“usar y disponer de su propiedad”* y de ejercer *“toda industria lícita”*, derechos expresamente protegidos por el artículo 14, que se articulan, a su vez con la obligación a cargo del Congreso de *“promover la industria”*, establecida en la cláusula del progreso.

El primer punto que debemos considerar es qué intenta el gobernante generar para una actividad cuando legisla sobre la misma, cuál es su verdadera intención. Para el régimen que nos ocupa, se podría pensar que se buscan ciertos objetivos de características macro.

Ejemplo de estos son:

- Ocupación directa de mano de obra.
- Ocupación indirecta de los servicios y comercios locales.
- Desarrollo industrial de sectores del país en vía de crecimiento.
- Tenencia de la tierra ocupada por los dueños de las mismas con actividades productivas que genere un desarrollo de economías regionales.
- Impacto ambiental sobre las personas y el entorno físico. El implantar árboles implica un mejoramiento en los aspectos de captación de bonos de carbón tan necesarios por las consecuencias del efecto invernadero.
- Generación de ingresos futuros a los municipios, provincias y la Nación.

Si analizamos los debates parlamentarios que precedieron a la Ley N° 25.080, nos daremos cuenta de lo expresado con anterioridad. En efecto, en dicha ocasión, se dijo:

“Anticipamos en general porque creemos, como ya se ha dicho aquí, que los beneficios que brinda al país el desarrollo de la forestación son a todas luces clarísimos; y no sólo en cuanto a lo ya señalado como generador de importantes fuentes de trabajo y riqueza (...).

El reclamo universal a los países centrales es que comiencen a disminuir los altísimos niveles de polución y contaminación que envenenan nuestro medio ambiente.”¹

Estos conceptos de intenciones macro son muy adecuados como conceptos de desarrollo, pero deben estar acompañados por políticas de fomento propias de la actividad que deben legislar. La ley de promoción forestal no sólo debe ser una futura fuente de ingresos tanto para la Nación, las

¹ Senador Berhongaray de la Provincia de La Pampa. Discusión de la ley forestal. 1998:13.

provincias y los empresarios, sino un polo de desarrollo importante. El resultado de una correcta legislación de promoción forestal lo encontramos adecuadamente mostrado en nuestras hermanas repúblicas de Chile y Brasil, en donde es un pilar que los convirtió en proveedores indispensables de los países del Norte del hemisferio, y, en los últimos años, polos de desarrollo de ecosistemas con sustentabilidad ambiental para la reducción de los gases de efecto invernadero.

Continuando con lo expresado por nuestros legisladores en el debate parlamentario, cabe recordar algunas de las observaciones allí planteadas, a saber:

“El Estado no debe renunciar a la posibilidad de promover las inversiones forestales y foresto-industriales, sobre todo cuando estamos en presencia de un proyecto de ley como el que consideramos, que alienta la integración de esta actividad porque contempla desde la obtención de la semilla, la implantación del bosque, su manejo y la industrialización de la madera producida.”²

También se indicó:

“Este proyecto de la ley permite concentrar y ordenar toda la legislación dispersa del sector forestal, proporcionar estabilidad fiscal a los forestadores durante treinta años como mínimo y establecer un paquete de normas claras de incentivo para la implantación de bosques artificiales, fomentando de esa forma el desarrollo de una actividad largamente postergada”.³

La cláusula de progreso es interpretada con un neto contenido económico y a través de ella se sancionan leyes protectoras de determinadas actividades y de promoción temporal de determinadas concesiones económicas y recompensas al estímulo e inversión. Este artículo constitucional en particular tiene importante relevancia en una actividad como la forestal que se mide en decenas de años y cuya pauta promocional exige un cumplimiento estricto por parte de los partidos gobernantes en el período que dure dicha promoción. Dichas pautas promocionales son obligaciones y compromisos que asume el sujeto activo que es el Estado para incentivar una parte de la economía del país. Esta cláusula está muy asociada al régimen de estabilidad fiscal que desarrollo más

² Senador Jorge Sager por la Provincia de Chaco. Discusión de la ley forestal. 1998: 15.

³ Senador Melgarejo por la Provincia de La Pampa. Discusión de la ley Forestal. 1998:15.

adelante y respecto de las emergencias económicas que traen aparejadas nuevas presiones tributarias en un marco de inversión de riesgo que se mide en decenas de años y que ponen en peligro el derecho de propiedad de raigambre constitucional sobre los derechos adquiridos en estos proyectos.

El propósito de la Ley N° 25.080 es que genere inversiones y actúe como dinamizadora sobre las economías regionales.

A su vez, la actividad forestal está asociada de manera muy íntima al artículo 41 de la Constitución Nacional, el cual reza:

“Todos los habitantes gozan del derecho a un ambiente sano, equilibrado, apto para el desarrollo humano y para que las actividades productivas satisfagan las necesidades presentes sin comprometer las de las generaciones futuras; y tienen el deber de preservarlo. El daño ambiental generará prioritariamente la obligación de recomponer, según lo establezca la ley.

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

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

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

En diciembre de 1997 los países industrializados se comprometieron a través del Pacto de Kyoto a realizar una serie de medidas para reducir los gases del efecto invernadero. Los países signatarios pactaron reducir en al menos un 5% en promedio las emisiones contaminantes entre 2008 y 2012. Más importante y más cercana a la actualidad resulta la XXI Conferencia Internacional sobre Cambio Climático en la ciudad de París, en donde se llegó a un acuerdo universal sobre los métodos para reducir el efecto invernadero. Dicho acuerdo tendrá la categoría

jurídica de vinculante si se adhieren al menos 55 países que representen al menos el 55 por ciento de las emisiones globales de gases de efecto invernadero. Será aplicado a partir del año 2020.

Su principal objetivo es reducir el efecto invernadero, el cual se estima que generará un crecimiento de la temperatura media del planeta en 5 grados para fines del siglo XXI. Dicho efecto se conoce coloquialmente como calentamiento global y repercute de manera drástica en nuestros ecosistemas y en la economía mundial. Es importante mencionar que Argentina aporta al calentamiento global solamente el 1 % del total de emisiones globales. A pesar de esto y de no estar obligada a cumplir las metas cuantitativas fijadas por el Pacto de Kyoto, el país ratificó el acuerdo con la promulgación de la Ley N° 25.438, el 13 de julio de 2011, con lo cual su condición de país adherente le genera la obligación de comprometerse con la reducción de las emisiones de gases.

La ley que promueve la actividad forestal, a mi criterio, debiera estar asociada o complementada con disposiciones de protección ambiental, a través de las cuales se concientice sobre la reducción de la emisión de gases con efecto invernadero. Este aspecto no se encuentra incorporado en la propia ley forestal.

En materia impositiva y respecto de la ley de promoción forestal vigente, el estudio que se desarrollará a lo largo de este trabajo deja ver que no se cubren las necesidades puntuales antes referidas. En este sentido, se pondrá énfasis en la revisión de la ley actual y la necesidad de su reformulación para evitar de esta manera la improvisación que, según mi criterio, existe en la actualidad. A su vez, debemos incluir nuevos aspectos en el análisis, como la factibilidad de generar una nueva ley ambiental que incorpore el uso de tierras para forestación y reforestación. Ello así, dado que no hemos hecho avances para el crecimiento de la sustentabilidad ambiental, existiendo una importante cantidad de hectáreas con usos no económicos y que pueden convertirse en proyectos forestales de mecanismos de desarrollo limpio. Para encarar esta tarea, podrían tenerse en cuenta, entre otras, las siguientes herramientas:

- **Bonos de Carbono:** Sistema de incentivos económicos para que empresas privadas contribuyan a la calidad ambiental global y consigan regular su propia emisión de gases en sus procesos productivos.

Son bienes canjeables y con un mercado de oferta y demanda. Un bono representa el derecho de emitir una tonelada de dióxido de carbono.

- **Mecanismo de Desarrollo Limpio:** está establecido en el artículo 12 del Protocolo de Kyoto.

Brinda la posibilidad de transferir tecnologías limpias a los países en vía de desarrollo. A su vez, como contraprestación, los países industrializados tienen la posibilidad de cumplir con las metas de reducciones de gases con las que se han comprometido.

- **Impuesto sobre el carbono:** es un impuesto ambiental sobre la emisión de gases de efecto invernadero.

Aunque todos estos aspectos tienen un marco meramente teórico, en ellos es en donde se empiezan a plasmar las ideas de una legislación que permita una sustentabilidad foresto ambiental.

El desarrollo efectuado a lo largo de este apartado amerita un trabajo aparte en materia forestal y se plasmó al sólo efecto de explicar de manera sucinta aspectos no tenidos en cuenta en nuestro régimen de la Ley N° 25.080, motivo de este trabajo de investigación.

Atribución similar a la cláusula del progreso establecida en el artículo 75, inciso 18, tienen las provincias en el artículo 125 de la Constitución Nacional, el cual reza:

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

Las provincias y la ciudad de Buenos Aires pueden conservar organismos de seguridad social para los empleados públicos y los profesionales; y promover el progreso económico, el desarrollo humano, la generación de empleo, la educación, la ciencia, el conocimiento y la cultura.”.

Las atribuciones que se reconocen a las provincias en este artículo no son incompatibles con las que, para iguales propósitos, tiene el gobierno nacional. Son poderes concurrentes.

III. ANTECEDENTES HISTÓRICOS

Cuando consideramos la historia forestal tenemos que remontarnos a la década de 1930 con la creación de la **Sección Técnica de Bosques**, dentro de la Dirección de Tierras, dependiente ésta del Ministerio de Agricultura de la Nación.

Con el nacimiento de esta sección y la participación de destacados especialistas forestales extranjeros se efectuaron los estudios sobre los bosques en este país y su aprovechamiento forestal. Los integrantes de este grupo de trabajo fueron formadores de los primeros ingenieros especializados en temas forestales. La tarea desarrollada en estos primeros tiempos permitió la introducción de especies con características comerciales que permitieran a futuro un desarrollo forestal sustentable (salicáceas y coníferas).

En la década de los años 40 se crea la **Dirección Forestal**, la cual fue un paso importante al reconocimiento del recurso forestal en Argentina. Su creación genera un organismo bien definido en sus atribuciones en materia de bosques, permitiendo un avance en el campo de la mejora genética y los inventarios forestales para evitar en este último caso la tala indiscriminada.

Como resultado de la actividad de esta Dirección, nace lo que se conoce como la ley núcleo en esta materia que es la **Ley N° 13.273**, sancionada en 1948⁴ y que cubrió el vacío legal para encarar políticas claras en materia forestal. Se creó a su vez la Administración Nacional de Bosques como autoridad de aplicación en materia forestal. Lo destacado de la creación de esta ley

⁴ En 1995 se realizó una adecuación del texto legal a través del Decreto N° 710, cuyo objetivo fue dotar de una mayor seguridad jurídica a la actividad.

es que toma al sector de una manera integral, tratando de generar una política forestal, tal como lo menciona en su libro de política y legislación forestal Martin Gartland en los siguientes términos:

“Es el desarrollo coherente de un armonioso conjunto de medidas legales técnicas y administrativas destinado a satisfacer los objetivos planificados de antemano de una producción forestal nacional o regional.

(...)

Puede afirmarse que se trata de la primera ley forestal que toma al sector de un modo integral, tanto en lo técnico como territorial”⁵.

De todos modos, caber reconocer que el texto original de la Ley N° 13.273 hizo mucho hincapié sobre el bosque de cultivo o forestación, incluyendo 24 artículos que se refieren a este tema en particular directa e indirectamente. La mayoría de las provincias argentinas se adhirieron a esta ley y, como consecuencia, se obligaron a aplicarla.

La norma contiene toda una serie de pautas y regulaciones aplicables a los bosques y tierras forestales, previendo limitaciones y restricciones al ejercicio de usos y usufructos tanto en propiedad pública como privada. También permite el dictado de una ley de expropiación para bosques protectores y permanentes, así como también para inmuebles necesarios para obras de forestación y reforestación, cualquiera sea su ubicación, tendiente al mejor aprovechamiento de tierras.

La ley creó un amplio sistema de promoción a la forestación y reforestación, generando un proceso de ordenamiento de la actividad como los que a continuación se detallan, sólo a modo de ejemplo:

- Ordenamiento de bosques, aunque se tuvo una demora de 50 años produciendo dicho acontecimiento en el año 1998.

⁵ GARTLAND, Martin. “Política y Legislación Forestales”. Editorial Hemisferio Sur. Argentina. 2012.

- Incorporación del concepto de renta sostenida en el tiempo mejorando la calidad de los bosques que la produce, de modo de no limitarse a plantar un único ciclo productivo, sino considerar la renta extendida en el tiempo.
- Obligación de presentar, previamente al uso del bosque, un plan de aprovechamiento integral del mismo a ser aprobado por la autoridad de aplicación. Ello genera una relación de derechos y obligaciones entre el Estado a través de su ente regulador y el forestador que asume el riesgo.
- Creación de viveros forestales. Mejoramiento genético de las especies forestales con servicios de semillas para los forestadores.
- Creación de un servicio de estadística forestal.
- Creación de una biblioteca especializada con publicación de folletos técnicos y una revista sobre investigaciones forestales, generando un sistema de información necesaria para la divulgación de la actividad forestal.

A su vez, a través de la Ley N° 13.273, se otorgaron ciertos beneficios, como los que a continuación se detallan:

- Exenciones impositivas en el impuesto inmobiliario.
- Desgravaciones del actual impuesto a las ganancias.
- Créditos bancarios blandos para financiamiento de la actividad.
- Entrega de materiales.

Todos ellos constituyeron las herramientas utilizadas para promover la actividad.

La Administración Nacional de Bosques se transforma, en el año 1968, en el **Servicio Forestal Nacional** y, en 1969, como consecuencia de una nueva estructura orgánica de la Secretaría

de Estado de Agricultura y Ganadería⁶, el servicio pasa a denominarse **Servicio Nacional Forestal**, con la siguiente misión:

“Entender en la ejecución y fomento de los recursos forestales naturales, y así como también en la ejecución de los programas de investigación...”.

Como he mencionado anteriormente, la Ley N° 13.273 tiene un sesgo muy notorio de crear una política forestal al bosque de cultivo. En tal sentido, la doctrina indica que *“Esta estrategia se inicia con la reglamentación de los artículos 59 y 60 de la Ley N° 13.273, prosigue con modificaciones y agregados sobre forestación en la Ley N° 11.682 (impuesto a los réditos) y culmina con la ampliación de beneficios impositivos a la forestación con el decreto 465/74”.*⁷

En el año 1973, se sanciona la **Ley N° 20.531** que modifica el artículo 74 de la Ley N° 13.273 y **se crea el Instituto Forestal Nacional (IFONA)**. Este último fue creado en jurisdicción del Ministerio de Economía, como un organismo autárquico del Estado, con funcionamiento ajustado a las directivas del Poder Ejecutivo, teniendo a su cargo el cumplimiento integral de las normas de la Ley N° 13.273 y sus modificatorias, así como las normas correspondientes a la Ley N° 21.695 de Crédito Fiscal para Fomento a la Forestación.

El IFONA tiene como política forestal primordial a desarrollar la mejora del abastecimiento de madera interna, generando forestaciones de especies de rápido crecimiento, y propendiendo al aprovechamiento equilibrado de los bosques nativos a través de la realización de investigaciones de nuevos cultivos forestales y el desarrollo de mejoras tecnológicas e industriales sobre la madera extraída de las especies cultivadas. Una actividad que permitió un cierto crecimiento de masa forestal fue la de formulación y fiscalización de los planes para el otorgamiento de créditos promocionales y franquicias impositivas para el sector, a saber:

⁶ Antigo Ministerio de Agricultura de la Nación

⁷ GARTLAND Martin, “Política y Legislación Forestales”, Editorial Hemisferio Sur. Argentina. 2012.

- Proteger suelos, caminos, costas marítimas, riberas fluviales y orillas de lagos, lagunas, islas, canales, acequias y embalses y prevenir la erosión de las planicies y terrenos en declive;
- Proteger y regularizar el régimen de las aguas;
- Fijar médanos y dunas;
- Asegurar condiciones de salubridad pública;
- Defensa contra la acción de los elementos, vientos, aludes e inundaciones;
- Albergue y protección de especies de flora y fauna cuya existencia se declare necesaria.

Respetando la continuidad de las normas en el tiempo, cabe indicar que después de la sanción de la Ley N° 20.531 se dicta el **Decreto N° 465/74**, reglamentario de la Ley N° 20.531, que implementó un sistema de desgravación del impuesto a los réditos, actualmente impuesto a las ganancias. El motivo de dicha normativa es, como toda política forestal, sustituir las importaciones de maderas con plantaciones forestales en las zonas aptas para dicho desarrollo de una manera sustentable. Contaba con 16 artículos.

Dicho beneficio impositivo necesitaba previa aprobación de los planes que se presentaron en el IFONA. El beneficio impositivo consistía en deducciones impositivas en el marco de la Ley de Impuestos a los Réditos N° 11.682, considerando como inversión forestal la realmente realizada a nivel de costos directos e indirectos de implantación, mantenimiento de los bosques, preparación de terrenos, control y protección de incendios, incluyendo toda la maquinaria y personal necesario para su realización. Lo más importante es la introducción del beneficio de avalúo forestal, a partir de una valuación técnica de la forestación implantada por un profesional competente.

El beneficio consiste en dar mayor valor a las plantaciones por su crecimiento natural, el cual no forma parte de una rentabilidad impositiva, pero puede ser deducido en su valor contable al

momento de su realización con el fin de constituir un fondo de reserva forestal que, conforme al decreto en comentario, tenía tres tipos de objetivos: a) capitalización, b) compensación con pérdidas de explotación, y c) absorción a medida que se efectúen las talas rasas de los arboles afectados a esta régimen forestal.

Otros beneficios impositivos que tuvo este decreto fueron:

- Deducción en el impuesto a los réditos de las sumas invertidas en la adquisición de bonos, certificados y otros títulos valores para ser afectados a proyectos forestales, que no impliquen participación de capital.
- Deducción en el impuesto a los réditos de las sumas invertidas en la suscripción de acciones o participaciones directas en el capital de empresas forestales con planes aprobados por el IFONA. Debían tener su titularidad por lo menos durante un año.
- Deducción del impuesto a las ventas de la compra de madera en el mercado interno, o de la obtenida de sus propias plantaciones sometidas a tal tributo.
- Exclusión del valor de las plantaciones de la base imponible de los impuestos al patrimonio neto y sustitutivo del gravamen a la transmisión gratuita de bienes.

A su vez, se facultó a los titulares a colocar a la plantación forestal como bien de familia.

Posteriormente, se dictó la **Ley N° 21.695** del 5 de diciembre de 1977 de estímulos fiscales para la forestación o de crédito fiscal. Contaba con 27 artículos. Dicha norma daba un subsidio directo a quienes realizaban tareas de forestación y reforestación, el cual consistía en un entrega anticipada de un certificado oficial canjeable en entidades bancarias o utilizable en su valor nominal como medio de pago de impuestos nacionales de cualquier tipo cuya autoridad de aplicación fuese la Dirección General Impositiva. El importe del subsidio dependía del cálculo de un costo por hectárea, zona y especie, y se percibía de la siguiente manera:

- El 20 % dentro de los 15 días siguientes a la aprobación del respectivo plan.

- El 40 % dentro de los 30 días de la efectiva iniciación de las tareas.
- El 30 % al año de la plantación del proyecto.
- El 10 % restante a los dos años de su aprobación.

El certificado fiscal estaba avalado por un presupuesto basado en un plan forestal de 5 años que tenía un mapa detallado de las plantaciones y los cupos asignados. Cada plan era firmado por un responsable técnico que estaba inscripto en un registro especial creado a tal fin en el ámbito del IFONA. El técnico forestal certificante del cumplimiento de los planes era responsable solidario e ilimitado con el titular del plan ante la autoridad de aplicación por los planes presentados y su cumplimiento, dado que se obtenía anticipadamente una cancelación de impuestos por futuros proyectos forestales a realizar. Ello se mantiene en la actualidad a nivel de la Ley N° 25.080.

A su vez, la Ley N° 21.695 deroga el Decreto N° 465/74, estableciendo un procedimiento para aquellos planes aprobados con anterioridad a la promulgación de dicha ley. En cuanto a las desgravaciones en el impuesto a las ganancias, se elimina el sistema, excepto para aquellos planes aprobados con anterioridad a la publicación de la ley, cuyos titulares podían optar entre incorporarse al nuevo régimen o permanecer en el anterior, a condición de reinscribirse en el IFONA.

En 1991, con la Ley N° 23.696, se delegan poderes parlamentarios al Poder Ejecutivo y, en uso de ellos, se sanciona el **Decreto-Ley N° 2.284**, que disolvió el IFONA. Sus actividades respecto a los aspectos forestales pasaron a formar parte de un nuevo organismo creado que fue la Dirección de Producción Forestal y Conservación de Suelos, dependiente de la Secretaría de Agricultura, Ganadería y Pesca.

A su vez, en el mismo año, por **Decreto N° 2.419/91**, se crea la Secretaría de Recursos Naturales y Ambiente Humano que, en adelante, es el órgano de aplicación de toda legislación o norma vinculada a la conservación, restauración y ordenación de las masas forestales nativas,

siendo en la actualidad reemplazada por el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sustentable, del cual depende la Subsecretaría de Planificación y Política Ambiental en cuya órbita a su vez funciona la Dirección de Bosques Nativos.

Desde el punto de vista tributario, la mencionada Dirección de Bosques Nativos es la encargada de llevar adelante la **Ley N° 24.857** del año 1997 de bosques nativos, a través de la cual, entre otros beneficios, se concede la estabilidad fiscal por treinta y tres años⁸ para las empresas que se dedican a la actividad forestal en forma exclusiva. Esta norma busca la incentivación de las actividades silvícolas y el desarrollo comercial del bosque. La gran falencia de la ley radica en que no tuvo la coordinación necesaria con el régimen que lo siguió, que fue el instaurado por la Ley N° 25.080 de promoción forestal para bosques cultivados, que más adelante será abordado en este trabajo.

Como se observa de la descripción efectuada en los párrafos precedentes, a lo largo de todos estos años se generó una historia forestal con muchos períodos ciclotímicos y medidas que no prosperaron en su desarrollo o que siempre se dictaron en función de la situación económica reinante en el país en cada momento. Si tenemos en cuenta que una producción forestal se mide en décadas de crecimiento, es imposible asegurar su desarrollo si se adapta la normativa constantemente a la realidad que vive el país día a día, en lugar de garantizar un sistema jurídico tributario a lo largo del tiempo que abarque al menos el plazo de una forestación. La realidad económica demostró que hubo siempre un criterio extractivo irracional del bosque para obtener la máxima rentabilidad de la madera obtenible, sin reconvertir dicho suelo en nuevas forestaciones sino llevándolos a proyectos agrícolas de riesgos más cortos en el tiempo.

A pesar de las dificultades antes mencionadas, se buscó generar una mayor seguridad jurídica a través de la promulgación de la **Ley de Promoción Foresto Industrial N° 25.080** del 15 de enero

⁸ Mediante la Ley N° 25.080 se modifica esta ley llevando dicho plazo a 30 años, extensibles a 50 años, según la especie involucrada y la zona en que se encuentre el proyecto.

de 1999 y su **Decreto Reglamentario N° 133/99**, tratando de otorgar un marco legal estable tendiente a la promoción de la implantación de nuevos bosques. Así, se persiguió minimizar el riesgo empresario a lo largo del tiempo de duración de los ciclos forestales. Esta ley prevé los beneficios de estabilidad fiscal, devolución y exención de ciertos impuestos, sistema de amortización acelerada, sistema de avalúo forestal para el impuesto a las ganancias a considerar como costo computable y apoyo económico no reintegrable. También dispone la formación de fideicomisos para dar mayores beneficios a quienes deseen implantar forestación y tratamientos silvícolas, incluyendo a proyectos foresto industriales. Esta nueva ley también contempla la aplicación de medidas para mantener la biodiversidad y la sustentabilidad de los recursos naturales.

En el año 2001, a través de la **Ley N° 25.509** del 14 de noviembre del 2001, se implanta el derecho real de superficie forestal. Es un derecho real de goce, con autonomía propia, pues atribuye un poder directo sobre la cosa a su titular. El titular de la superficie forestada tiene el derecho de tener y mantener en suelo ajeno una edificación y con ello goza sobre ese objeto de todas las facultades de los demás derechos reales de goce, aunque con las particularidades típicas de superficie que son, entre otras, obtener la propiedad de lo edificado. A partir de la Ley N° 26.994, publicada en el Boletín Oficial del 8 de Octubre de 2014, que aprobó el nuevo Código Civil y Comercial de la Nación, se derogó esta norma. El mencionado Código lo subsumió en el **Título VII - Superficie** desde el artículo 2114 al artículo 2128. El artículo 2114 establece su concepto en los siguientes términos:

“El derecho de superficie es un derecho real temporario, que se constituye sobre un inmueble ajeno, que otorga a su titular la facultad de uso, goce y disposición material y jurídica del derecho de plantar, forestar o construir, o sobre lo plantado, forestado o construido en el terreno, el vuelo o el subsuelo, según las modalidades de su ejercicio y plazo de duración establecidos en el título suficiente para su constitución y dentro de lo previsto en este Título y las leyes especiales”.

Los demás artículos establecen sus características, entre la cuales se destacan las siguientes:

- Se puede constituir sobre todo el inmueble o sobre una parte determinada, con proyección en el espacio aéreo o en el subsuelo, o sobre construcciones ya existentes aun dentro del régimen de propiedad horizontal.
- Los titulares de los derechos reales de dominio, condominio y propiedad horizontal están facultados para constituir el derecho de superficie.
- Se puede constituir por contrato oneroso o gratuito y ser transmitido por actos entre vivos o por causa de muerte. No puede adquirirse por usucapión.
- El contrato requiere la escritura pública, y debe ser inscripto en el Registro de la Propiedad para poder ser oponible a terceros interesados.
- El titular del derecho de superficie está facultado para constituir derechos reales de garantía sobre el derecho de construir, plantar o forestar o sobre la propiedad superficiaria, limitados, en ambos casos, al plazo de duración del derecho de superficie.
- El superficiario puede afectar la construcción al régimen de la propiedad horizontal, con separación del terreno perteneciente al propietario excepto pacto en contrario.
- El propietario conserva la disposición material y jurídica que corresponde a su derecho, siempre que las ejerza sin turbar el derecho del superficiario.
- La propiedad superficiaria no se extingue, excepto pacto en contrario, por la destrucción de lo construido, plantado o forestado, si el superficiario construye, nuevamente dentro del plazo de seis años, que se reduce a tres años para plantar o forestar. Sí se puede extinguir por renuncia expresa, vencimiento del plazo, cumplimiento de una condición resolutoria, por consolidación y por el no uso durante diez años, para el derecho a construir, y de cinco, para el derecho a plantar o forestar.

La política forestal concluye con la sanción de la **Ley N° 26.331** del 28 de noviembre del 2007 y recién reglamentada por el **Decreto N° 91 de febrero del 2009**, que intenta cubrir la totalidad de las masas forestales, y que no deroga la Ley N° 13.273. Es autoridad de aplicación en jurisdicción nacional la Secretaría de Ambiente y Desarrollo Sustentable de la Nación o el organismo de mayor jerarquía con competencia ambiental que en el futuro la reemplace.

Sólo a modo informativo, cabe indicar que dicha ley tiene como objetivos primordiales, los siguientes:

- Promover la conservación mediante el Ordenamiento Territorial de los Bosques Nativos y la regulación de la expansión de la frontera agropecuaria y de cualquier otro cambio de uso del suelo;
- Implementar las medidas necesarias para regular y controlar la disminución de la superficie de bosques nativos existentes, tendiendo a lograr una superficie perdurable en el tiempo;
- Mejorar y mantener los procesos ecológicos y culturales en los bosques nativos que beneficien a la sociedad;
- Hacer prevalecer los principios precautorio y preventivo, manteniendo bosques nativos cuyos beneficios ambientales o los daños ambientales que su ausencia generase, aún no puedan demostrarse con las técnicas disponibles en la actualidad;
- Fomentar las actividades de enriquecimiento, conservación, restauración mejoramiento y manejo sostenible de los bosques nativos.

IV. INCENTIVOS FISCALES DE LA LEY N° 25.080

Como bien lo establece el artículo 1° de la ley de referencia, su objetivo ha sido instituir “...un régimen de promoción de las inversiones que se efectúen en nuevos emprendimientos forestales y en las ampliaciones

de los bosques existentes, que regirá con los alcances y limitaciones establecidas en la presente ley y las normas complementarias que en su consecuencia dicte el Poder Ejecutivo nacional.

Asimismo, se podrá beneficiar la instalación de nuevos proyectos foresto industriales y las ampliaciones de los existentes, siempre y cuando se aumente la oferta maderera a través de la implantación de nuevos bosques. Dichos beneficios deberán guardar relación con las inversiones efectivamente realizadas en la implantación”.

Para lograr dicho objetivo, la ley establece distintos incentivos fiscales, los que serán desarrollados a continuación.

IV.1. Estabilidad Fiscal

La estabilidad fiscal es un elemento clave dentro del régimen de promoción establecido por la Ley N° 25.080. Reconoce un concepto más integral en una actividad de gran riesgo empresario y de escaso rendimiento inmediato, dado que los frutos de esta explotación que son los resultados del negocio, se miden en muchos años a futuro. Entonces, frente a esta situación, es necesario brindar seguridad jurídica a quien asume el riesgo, a los efectos de garantizar que su inversión se verá protegida a lo largo del tiempo que dure la siembra y cosecha del bosque.

La relación jurídica entre el Estado y el beneficiario del plan forestal o foresto- industrial se conforma mediante una solicitud de acogimiento al régimen de fomento y mediante una aceptación de esta solicitud.

El beneficio en concreto se encuentra consagrado en el artículo 8° de la Ley N° 25.080, el cual reza:

“Los emprendimientos comprendidos en el presente régimen gozarán de estabilidad fiscal por el término de hasta treinta (30) años, contados a partir de la fecha de aprobación del proyecto respectivo. Este plazo podrá ser extendido por la Autoridad de Aplicación, a solicitud de las Autoridades Provinciales, hasta un máximo de cincuenta (50) años de acuerdo a la zona y ciclo de las especies que se implanten.

La estabilidad fiscal significa que las personas físicas o jurídicas sujetas al marco del presente régimen de inversiones, no podrán ver incrementada la carga tributaria total, determinada al momento de la presentación, como consecuencia de aumentos en los impuestos y tasas, cualquiera fuera su denominación en el ámbito nacional y en los ámbitos provinciales y municipales, o la creación de otras nuevas que los alcancen como sujetos de derecho de los mismos.

Las disposiciones de este artículo no serán aplicables al Impuesto al Valor Agregado, el que a los fines de las actividades incluidas en el régimen se ajustará al tratamiento impositivo general sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 10 de la presente ley.”⁹

El concepto de estabilidad fiscal no es un mecanismo de devolución de impuestos ni una categoría de exenciones impositiva. Busca estructuralmente y de manera funcional el otorgamiento en cabeza del sujeto promovido de una ventaja comparativa en relación con la situación en la que se encuentra la masa de contribuyentes. Fija una “foto” del régimen jurídico tributario al momento de la presentación del proyecto foresto o foresto industrial promovido, el cual no sufrirá modificaciones en perjuicio del contribuyente, desde el momento de la aprobación del proyecto y hasta el plazo concedido, que trata de coincidir con la última tala rasa de la serie de plantaciones comprometidas. En definitiva, es un “status quo” a través del tiempo que brinda seguridad y certeza jurídica necesaria para el desarrollo de la actividad foresto-industrial promovida.

A partir de esta premisa, el efecto generador de la estabilidad fiscal sobre la norma tributaria, es el de evitar que la carga tributaria existente en un momento dado sea incrementada.

Es importante resaltar que el decreto reglamentario busca un mayor nivel de claridad de la norma, estableciendo lo siguiente:

⁹ En cuanto a los alcances que debe brindarse al beneficio, se ha dictado abundante jurisprudencia frente al régimen de promoción a la industria minera regulado por la Ley N° 24.196, principalmente en cuanto a su aplicación al “impuesto de igualación” y a los derechos de exportación (Cfr., por ejemplo, las causas “Cerro Vanguardia”, “Minera del Altiplano” y “Procesadora de Boratos”, entre otras).

“La estabilidad fiscal brindada a los beneficiarios del presente régimen alcanza, con excepción del Impuesto al Valor Agregado, a todos los tributos, entendiéndose por tales los impuestos, tasas y contribuciones, como así también los derechos o aranceles a la importación o exportación.

La carga tributaria total se determinará para cada una de las jurisdicciones, tanto nacional, provincial como municipal, y a los fines del presente Capítulo, se la considerará separadamente por cada uno de los poderes tributarios y no por cada gravamen.”

A modo de aclaración, también el decreto reglamentario establece que la estabilidad fiscal es vulnerada cuando se produce algunos de los siguientes supuestos que genere un incremento de la carga tributaria en la medida que no sea compensada por supresión o disminución de otros gravámenes que resulten convenientes para el contribuyente. Casos concretos pueden ser:

1. Creación de nuevos tributos.
2. Incremento de las alícuotas.
3. Modificación de la base imponible.
4. Eliminación de exenciones o deducciones admitidas.
5. Cualquier modificación en el tributo que genere para el contribuyente una incidencia negativa en función de lo que regía en materia impositiva al momento de la presentación del proyecto.

También es importante resaltar que no son actos que vulneren la estabilidad fiscal, los siguientes:

1. Modificación de tributos para los cuales el contribuyente no es sujeto pasivo.
2. Prórroga o renovación de la vigencia de normas por las que se establecieron tributos sancionadas por tiempo determinado que se hallaban vigentes al momento de obtenerse dicha estabilidad.
3. La caducidad de exenciones, excepciones u otras medidas dictadas por tiempo determinado, y que se produzca por haber transcurrido dicho lapso.

4. Distintas disposiciones que tengan como objetivo evitar maniobras de los contribuyentes tendientes a mejorar su situación fiscal, sin que ello implique impedir el cómputo de deducciones legalmente admitidas al momento de presentar el proyecto¹⁰.

Por reglamento se ha dispuesto que la "estabilidad fiscal" no impide que los comprendidos en su régimen además se beneficien con aquellas normas que establezcan la disminución de la carga tributaria.

IV.1.1. Fundamentos de la estabilidad fiscal

Los fundamentos de la estabilidad fiscal se deben encontrar en la política fiscal de la Nación y no en el derecho tributario. A su vez, el Estado debe respetar el principio de seguridad jurídica, como he mencionado anteriormente, que posee un origen constitucional y derivado del principio de legalidad. **Dicho principio exige la protección de la posición jurídica una vez obtenida.** Consecuentemente, tanto las autoridades de aplicación como los contribuyentes deberán respetar los intereses legítimos de la otra parte y no actuar de manera contradictoria. Es destacable mencionar que dicho concepto implica una verdadera auto-limitación que asume el Estado debido a un fin meramente extra fiscal por el cual se concede un trato impositivo favorable a aquellos sujetos que cumplan ciertas condiciones, como es el caso del régimen de promoción forestal que emana de la Ley N° 25.080.

El propio legislador, al momento de elaborar esta ley, ha mencionado la necesidad puntual de que una inversión a largo plazo, como es un proyecto forestal, no se vea menoscabada por cambios futuros de política fiscal del gobierno a venir. Basta mencionar algunos comentarios de los legisladores disertantes en el debate de la ley para ver el verdadero espíritu bajo el cual se ha promovido y que da sustento al instituto de la estabilidad fiscal.

¹⁰ Por ejemplo, si se limitara el cómputo de determinados gastos, esta limitación no sería aplicable a los comprendidos en el régimen.

Así, la legisladora Fadel, sostuvo:

“En atención a tres características esenciales de esta actividad -inversiones de largo plazo, giro económico y bajo desarrollo en la República Argentina-, se han articulado una serie de medidas destinadas a promover la forestación en nuestro país.

Con la mira puesta en las inversiones a largo plazo, en este proyecto de ley se proponen a modo de garantía reglas de juego claras y estables para quienes decidan invertir en la actividad. Además, de la misma manera en que se legisló en el caso de la industria minera, a los proyectos vinculados con la actividad forestal se les otorga estabilidad fiscal por un período de treinta años.

En atención al giro económico, se asigna a los emprendimientos forestales un tratamiento fiscal diferenciado y no el relativo a una promoción, como se entendió en la República Argentina en las últimas décadas, ya que no se otorga una exención de impuestos sino que, a partir de las características de la actividad, se permite un tratamiento diferencial”.

Por su parte, el legislador Martínez Garbino, expresó:

“Este es el objetivo del proyecto de ley que ponemos a consideración de la Honorable Cámara: incentivar la inversión en la implantación de bosques maderables y en aquellas industrias primarias que agreguen el valor necesario para la comercialización; se trata, entonces, de una política activa de largo alcance.

Hablamos de emprendimientos cuyo tiempo de realización excede a la generación que los realizó. Los árboles que hoy plantamos seguramente serán talados por nuestros hijos. Períodos mínimos de diez años hasta de más de cincuenta son necesarios para que un bosque sea rentable; inversiones tan extendidas en el tiempo requieren, sin duda, de condiciones muy estables que justifiquen la decisión de tomar el riesgo. Por ello, así como en su momento sancionamos la ley de explotaciones mineras, hoy se propone establecer a través de la presente legislación la estabilidad fiscal para todo proyecto que se desarrolle dentro de las condiciones de la presente norma. Esta estabilidad implica la fijación de la carga impositiva total por el lapso que dure el emprendimiento original.”

A su vez, el senador Melgarejo por la Provincia de La Pampa, sostuvo:

“Este proyecto de ley permite concentrar y ordenar toda la legislación dispersa del sector forestal, proporcionar estabilidad fiscal a los forestadores durante treinta años como mínimo y establecer un paquete de normas

claras de incentivos para la implantación de bosques artificiales, fomentando de esa forma el desarrollo de una actividad largamente postergada...”.

IV.1.2. Naturaleza jurídica a la luz de la doctrina y jurisprudencia

Para adentrarnos en la naturaleza jurídica del beneficio bajo análisis, considero importante señalar que cuando un proyecto forestal es aprobado por la autoridad de aplicación en este caso la Dirección Forestal, se genera un efecto de reciprocidad que se equipara a un contrato administrativo sinalagmático, donde su caracterización es la de prestaciones recíprocas a través de la declaración de voluntades de ambas partes.

Este tipo de contrato genera dos obligaciones contrapuestas, donde el sujeto pasivo se compromete a un proyecto de inversión forestal y el sujeto activo, a mantener un compromiso fiscal vigente al momento de la presentación del plan que permita la seguridad jurídica necesaria al inversor. Genera una fuente de efectos jurídicos recíprocos, una correspondencia que consiste en que cada parte no está obligada por la propia prestación, sino por la prestación de la otra. El contribuyente recibe la ventaja de la estabilidad fiscal sobre un proyecto de inversión y asume el compromiso del cumplimiento de lo firmado en el proyecto. Por el otro lado, el Estado obtiene la ventaja de que un privado colabore en el desarrollo de nuevos puestos de trabajo y en la inyección de capital a una actividad que intenta promover como la forestal y que exige un riesgo e inversión a largo plazo, y toma la obligación del mantenimiento de su marco jurídico fiscal desde el momento de su presentación.

Para sustentar lo expuesto es importante recordar lo expresado por nuestra Corte Suprema de Justicia de la Nación en el fallo “Metalmecánica S.A. c /Gobierno Nacional”¹¹, a saber:

¹¹ “Metalmecánica S.A. contra Gobierno Nacional”. CSJN. 23.12.76.

“...el acogimiento de la empresa Metalmecánica al régimen de promoción de la industria automotriz y la posterior aceptación por parte del Estado, configuraba un acto administrativo bilateral, creador de derechos y obligaciones.

(...)

Si se pretendiera equiparar lisamente a un contrato el acto administrativo que se estudia, es posible que se hallaran diferencias: sin embargo, según el recordado concepto de la Corte, no es preciso que la equivalencia sea perfecta sólo basta comprobar que se está ante una acción de daños y perjuicios que tiene su causa eficiente y generadora en un acto jurídico bilateral y en el incumplimiento que se atribuye al Estado de obligaciones contraídas para encuadrar el caso en el artículo 4023 del Código Civil .

(...)”.

En esa ocasión, también se recordó la opinión del Procurador del Tesoro de la Nación en el sentido de que *“Un plan de este tipo aprobado por la autoridad competente produce efectos obligatorios para ambas partes dentro de los principios y normas generales que rigen esta clase de operaciones, de modo que su incumplimiento las expone a sufrir las consecuencias pertinentes, así como de los perjuicios que pudieran ocasionarse...”*.

Es importante remarcar que, aun cuando la Ley N° 25.080 prevé en forma explícita una prestación para una sola parte que es el cumplimiento del plan de inversión forestal, no significa que los efectos del contrato se limiten a ello, sino que también impactan en el Estado. Aunque puede ser reiterativo, vuelvo a resaltar que se trata de efectos recíprocos. Esta aclaración es importante para no confundir el instituto bajo estudio con un contrato unilateral.

Se requiere de una necesaria equivalencia entre ambas partes, que permita trazar un punto de equilibrio en el cual cada una de ellas reconozca a la otra en la sinalagma contractual, como una mínima expresión de correspondencia que rescata cierta paridad económica. Por debajo de ese mínimo se desvanece el equilibrio y la prestación se convierte en una situación negativa de toda equivalencia con la otra.

En resumen, la estabilidad fiscal se encuentra dentro de una normativa promocional donde el acogimiento constituye un contrato administrativo que se rige por los derechos y obligaciones estipulados en el régimen, tanto para el organismo público que actúa como autoridad de aplicación como para el contribuyente, convirtiéndolo en fuente de derecho.

Es importante este último concepto, dado que encuentra sustento en el grado de compromiso asumido por los inversores del sector forestal, al suscribir con el Estado la obligación de forestar determinada cantidad de hectáreas y poner en marcha procesos industriales vía la inversión comprometida y por parte del Estado, de dar seguridad y certeza jurídica a una actividad que se mide en un volumen importante de años.

Es por esto que para definir su situación tributaria, los contribuyentes o inversores deberán incluir en la descripción del proyecto el detalle de la carga tributaria al momento de su presentación, especificándolo en los tres niveles amparados por la estabilidad fiscal: nacional, provincial y municipal, detallando los impuestos, tasas vigentes y las leyes que los amparan en dicho momento.

Una vez aprobado el proyecto, la autoridad de aplicación emitirá en papel moneda un certificado de estabilidad fiscal detallando la resolución administrativa a través del cual aceptó el proyecto presentado, en qué consiste dicho proyecto, qué impuestos lo afectan, los campos donde se foresta y, en casos de proyectos foresto industriales, las producciones que cubre dicho régimen promocional.

El certificado de estabilidad fiscal es un acto administrativo. Se trata de una declaración de un órgano estatal, en ejercicio de la función administrativa, que produce efectos jurídicos directos, inmediatos e individuales a terceros ajenos a la Administración. Reúne las condiciones de un acto administrativo, dada su estabilidad e irrevocabilidad en sede administrativa. Es una manifestación de conocimiento y de juicio de opinión, en este caso, de la autoridad de aplicación como es la Dirección Forestal, quien certifica los hechos que se detallan en el acto.

La importancia del acto administrativo con estructura de seguridad jurídica la podemos ver en el fallo que considero “*leading case*” para este tipo de promociones, como es el fallo Metalmecánica S.A contra Gobierno Nacional¹², antes citado, en el cual se menciona lo siguiente:

“La voluntad del interesado debía, en consecuencia, manifestarse para la incorporación al régimen; pero desde el momento que ésta era aceptada, otra voluntad, la de la Administración Pública, en conjunción con aquélla, daba nacimiento al acto administrativo que resultaba de ese modo bilateral en su formación y también en sus efectos. En su formación, porque el pedido del interesado de acogerse al referido régimen era un presupuesto esencial de su existencia; y en sus efectos, porque originaba los respectivos derechos y obligaciones emergentes de esa concurrencia de voluntades.

En ese sentido, particularizando más lo dicho, debe señalarse que, en lo esencial de la relación jurídica, la empresa automotriz quedaba comprometida a cumplir el plan aprobado por la Administración y ésta a respetar el mismo, así como el régimen de importaciones de material, establecido en beneficio de aquélla.

Fácilmente se comprende la importancia que revestía el cumplimiento coordinado de estas obligaciones para alcanzar los propósitos perseguidos por la ley de promoción industrial.

Caracterizada en esos términos la estructura del acto administrativo tipo, dentro de los que aquí habrán de analizarse, puede resolverse la cuestión vinculada con la prescripción aplicable al caso”.

Con el nacimiento del acto administrativo de aprobación del proyecto forestal por parte de la autoridad de aplicación también nace un concepto constitucional de propiedad. En efecto, los derechos reconocidos a la empresa por la promoción industrial se han incorporado, en ese momento, a su patrimonio y, por ende, se encuentran comprendidos dentro del concepto constitucional de propiedad, con el alcance que a tal término le ha otorgado nuestro más alto tribunal en el fallo “Bourdié P.E. v. Municipalidad de la Capital Federal”¹³. En dicha ocasión se expresó que el término “propiedad”, “...comprende todos los intereses apreciables que un hombre puede poseer fuera de sí mismo, fuera de su vida y de su libertad. Todo derecho que tenga un valor reconocido como tal por la ley, sea que se origine en las relaciones de derecho privado, sea que nazca de actos administrativos (derechos subjetivos privados o públicos), a

¹² Op. Cit. 11.

¹³ “Bourdié P.E. v. Municipalidad de la Capital Federal”. CSJN. 27.03.1925.

condición de que su titular disponga de una acción contra cualquiera que intente interrumpirlo en su goce así sea el Estado mismo, integra el concepto constitucional de propiedad.”

Un acto administrativo que otorga un derecho subjetivo cual es el acogimiento al régimen de promoción y consecuentemente el conjunto de franquicias previstas en él, se incorpora al patrimonio de la empresa promovida, como dijimos, y en consecuencia goza de la garantía de propiedad.

Volviendo a citar el fallo “Metalmecánica S.A. c/ Gobierno Nacional”, cabe destacar que en aquella ocasión el Supremo Tribunal entendió que *“Dadas las características particulares con que se desarrollaba la industria automotriz, una de esas garantías debía, entonces, hallarse en la actuación temporal oportuna de los órganos de aplicación del régimen y la otra en la estabilidad de los actos administrativos; de ese modo se daba certeza a los derechos patrimoniales puestos bajo el amparo de la Constitución Nacional”*.

Esta premisa constitucional se encuentra en el artículo 17, en virtud del cual la propiedad es inviolable, y ningún habitante de la Nación puede ser privado de ella, sino en virtud de sentencia fundada en ley. De allí que se sostenga que el acto administrativo atributivo de derecho sea inmodificable e irrevocable en sede administrativa, y que deba procurarse su extinción en sede judicial.

Citando nuevamente el fallo “Metalmecánica S.A. c/ Gobierno Nacional”, resulta oportuno mencionar que, frente a los argumentos del Estado Nacional en el sentido de que la condena a pagar el lucro cesante de la actora traería aparejado un enriquecimiento sin causa y de que la eliminación del régimen promocional debía equipararse a un caso de expropiación, la Corte Suprema de Justicia de la Nación consideró que *“En lo tocante al primero de estos argumentos, no resulta atendible si se consideran las características de los actos administrativos en cuestión...”* y que *“...En lo que respecta al segundo, si bien es cierto que el Estado, en ejercicio de la potestad constitucional de promover la prosperidad del país, sancionó el régimen de incentivación de la industria automotriz, no lo es menos que en relación con la actora su conducta se desvió del bien público pretendido con menoscabo del derecho de propiedad.”*

La Corte Suprema de Justicia de la Nación lo ha marcado taxativamente a través del fallo “Cerro Vanguardia S.A. contra D.G.I.”¹⁴, en el que consideró que El “impuesto de igualación o equiparación” incorporado por la Ley N° 25.063 a continuación del art. 69 de la Ley de Impuesto a las Ganancias no resultaba aplicable a una sociedad anónima amparada por el beneficio de estabilidad fiscal consagrado por la Ley N° 24.196 -de inversiones mineras-. En lo que aquí interesa, debe tenerse presente que, en aquella ocasión, el Supremo Tribunal entendió que “...si bien, como regla, nadie tiene un derecho adquirido al mantenimiento de las leyes ni a la inalterabilidad de los gravámenes creados o dispensados por ellas (...), en el caso se configura un supuesto de excepción, precisamente a raíz de que la Ley N° 24.196, con la finalidad de promover las inversiones en el sector minero, estableció la estabilidad por un determinado lapso del régimen tributario aplicable a los respectivos emprendimientos.”.

A su vez, afirmó que “...la nueva figura tributaria produce efectos equivalentes a los que hubieran resultado de la derogación de exenciones o tratamientos preferenciales en la determinación de la renta societaria, ocasionando (...) ‘un incremento de la tasa efectiva del impuesto sobre las ganancias del ente social’” y que “...debe ponderarse que la limitación que se impuso el propio Estado mediante la ley 24.196, al asegurar a las empresas que encaren emprendimientos mineros la estabilidad fiscal por un plazo de treinta años, persiguió el propósito de promover las inversiones en ese sector, manteniendo la ecuación económico financiera tenida en cuenta al presentarse el estudio de factibilidad.”.

Cabe señalar que aun la doctrina que sostiene que las relaciones de promoción industrial no importan la celebración de un contrato, sino la de un acto administrativo bilateral, las califica como “relaciones de atribución”, con lo que deben interpretarse, en principio, a favor del interés privado, ya que es a través de éste como se beneficia mediatamente la comunidad.¹⁵

Para concluir esta parte es importante resaltar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación estableció en el fallo “Metalmecánica”, antes citado, que frente a un régimen regulado debe examinarse, en primer lugar, el régimen legal aplicable y, a su vez, interpretar las leyes conforme al

¹⁴ “Cerro Vanguardia S.A. contra D.G.I.”. CSJN. 30.06.2009.

¹⁵ En oposición a las “relaciones de colaboración”, cuya finalidad inmediata es la realización del interés público del Estado (v.gr., Contrato de concesión de servicios públicos). CASSAGNE, Juan Carlos. “Cuestiones de Derecho Administrativo”. Editorial Depalma. 1987. Buenos Aires.

propósito buscado por el legislador, el cual para el caso que nos ocupa se desprende de las expresiones de los legisladores en ocasión del debate de la Ley N° 25.080, que he transcripto precedentemente. Con lo cual, la autoridad de aplicación debe adecuarse a ellos.

IV.1.3. Naturaleza jurídica a la luz del nuevo Código Civil y Comercial

La naturaleza del beneficio de la estabilidad fiscal también puede analizarse a la luz la nueva legislación que surge del Código Civil y Comercial vigente a partir del 1° de agosto de 2015, aprobado a través de la Ley N° 26.994¹⁶. En efecto, en el fallo “Metalmecánica”, reiteradamente citado, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, remitiéndose a lo expresado en previas oportunidades, sostuvo que *“...las reglas del Código Civil, ‘si bien no han sido establecidas para aplicarlas al derecho administrativo, sino al derecho privado, nada obsta para que representando aquellas una construcción jurídica basada en la justicia, su aplicación se extienda al derecho administrativo, cuyas normas y soluciones también deben tender a realizar aquélla, con las discriminaciones impuestas por la naturaleza propia de lo que constituye la sustancia de esta última disciplina’ (Fallos: 190:142)”*.

Con ello sentado, cabe mencionar que, en lo que hace a la definición de los contratos bilaterales, el artículo 966 de dicho ordenamiento previó que los contratos *“Son bilaterales cuando las partes se obligan recíprocamente la una hacia la otra. Las normas de los contratos bilaterales se aplican supletoriamente a los contratos plurilaterales.”*

El proyecto forestal presentado ante la autoridad de aplicación podría encuadrarse como un contrato bilateral formal en los términos del artículo 969 del mencionado Código, en tanto se exige una forma para su validez, que es la aceptación misma del proyecto por parte de la autoridad de aplicación.

Por otro lado, en virtud de las particularidades del beneficio bajo estudio, resulta oportuno traer también a colación el artículo 1011 de dicho ordenamiento, el que reza:

¹⁶ Boletín Oficial: 8 de octubre del 2014

“Contratos de larga duración. En los contratos de larga duración el tiempo es esencial para el cumplimiento del objeto, de modo que se produzcan los efectos queridos por las partes o se satisfaga la necesidad que las indujo a contratar.

Las partes deben ejercitar sus derechos conforme con un deber de colaboración, respetando la reciprocidad de las obligaciones del contrato, considerada en relación a la duración total.

(...)”.

Este último párrafo es una definición precisa del concepto de estabilidad fiscal, el cual también está dirigido a situaciones en las que se genera una ejecución continuada, periódica y de tracto sucesivo, es decir, “contratos” donde la inversión requiere un tiempo importante para su amortización, como es el caso de la ley de promoción forestal, que motiva este trabajo.

Esta característica de extensión en el tiempo también se encuentra refrendada en el fallo “Cerro Vanguardia”, citado en los párrafos anteriores, ocasión en la que el Supremo Tribunal entendió que *“...la limitación que se impuso el propio Estado mediante la ley 24.196, al asegurar a las empresas que encaren emprendimientos mineros la estabilidad fiscal por un plazo de treinta años, persiguió el propósito de promover las inversiones en ese sector, manteniendo la ecuación económico financiera tenida en cuenta al presentarse el estudio de factibilidad.”.*

Sin embargo, como aspecto controversial que podría presentarse al momento de pretender aplicar al caso el artículo 1011 del Código Civil y Comercial antes citado, debe mencionarse su último párrafo, que reza:

“La parte que decide la rescisión debe dar a la otra la oportunidad razonable de renegociar de buena fe, sin incurrir en ejercicio abusivo de los derechos”.

Este párrafo se aparta del modelo contractual clásico en el cual las partes negocian y fijan las reglas de modo definitivo, al establecer que las obligaciones y derechos pueden no ser mantenidos en el tiempo. Así, por ejemplo, ante circunstancias propias de la evolución de tecnologías y métodos, sería insensato hacer cumplir puntualmente lo pactado en el sinalagma original. Pareciera que el nuevo Código Civil y Comercial busca una interpretación más dinámica, aunque no deja de

ser controvertido ya que establece un deber de renegociar y ésto trae aparejada la disminución de la obligatoriedad de los compromisos contractuales con menoscabo de la seguridad jurídica, sobre todo en los casos donde el contrato es ley para las partes. Esperemos que la jurisprudencia a futuro establezca una pauta para la interpretación correcta de este último párrafo.

IV.2. Impuesto al Valor Agregado: Régimen de devolución de IVA

El artículo 10 de la Ley N° 25.080 prevé:

“Tratándose de los emprendimientos a que se refiere el artículo 1º, la Administración Federal de Ingresos Públicos, dependiente del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos, procederá a la devolución del Impuesto al Valor Agregado, correspondiente a la compra o importación definitiva de bienes, locaciones, o prestaciones de servicios, destinados efectivamente a la inversión forestal del proyecto, en un plazo no mayor de trescientos sesenta y cinco días (365) días, contados a partir de la fecha de factura de los mismos, debiendo listarse taxativamente en el proyecto los bienes, locaciones o prestaciones de servicios sobre los que se solicita este beneficio, conforme a la forma y condiciones que se establezcan en el decreto reglamentario de esta ley.

Cuando se trate de proyectos foresto-industriales, lo dispuesto en el párrafo anterior será aplicable exclusivamente a la parte forestal, excluyendo la industrial”.

Es llamativo que, en esta parte de la ley, el legislador no haya seguido el concepto foresto industrial que ha pregonado a lo largo de los debates parlamentarios citados en los apartados anteriores. Recordemos que en ellos se resaltó que la ley de promoción forestal tiene como objetivo que, a través de la generación de nuevos bosques de cultivos, se generen nuevas industrias de la madera en donde se instalen las forestaciones.

A su vez, el marco normativo de este artículo se ve acompañado por su reglamentación. El Decreto N° 133/1999, en su artículo 10, establece lo siguiente:

“La autoridad de Aplicación conjuntamente con la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS (AFIP) dependiente del MINISTERIO DE ECONOMÍA Y OBRAS Y SERVICIOS PÚBLICOS dictarán las normas

necesarias para la viabilidad de la devolución del Impuesto al Valor Agregado, conforme el Artículo 10 de la Ley N° 25.080.

Previo a la efectiva devolución, profesionales independientes al sujeto incluido en el Artículo 2° de este reglamento, deberán certificar conjuntamente la afectación física y contable del bien o del servicio en cuestión.”.

Por otro lado, la Resolución N° 33/2013 de la ex - Secretaría de Agricultura, Ganadería y Pesca estableció que el recupero del Impuesto al Valor Agregado de la inversión forestal por parte del contribuyente promovido se debe ajustar a lo normado por la Resolución Conjunta N° 157 y N° 10 de fecha 7 de marzo de 2001, de la ex-Secretaría de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentación del entonces Ministerio de Economía y de la Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del entonces Ministerio de Economía, respectivamente y por la Resolución N° 1.051 de fecha 18 de diciembre de 2001, de la ex-Secretaría de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentación del entonces Ministerio de Economía.

La Resolución (SAGyP) N° 1051/2001, a su vez, estableció una serie de reglamentaciones necesarias para la obtención del mencionado recupero del Impuesto al Valor Agregado, entre las que cabe mencionar las siguientes:

- Los beneficiarios deber ser contribuyentes inscriptos en el I.V.A.
- El proyecto forestal amparado por la Ley N° 25.080 debe encontrarse aprobado por la autoridad de aplicación.
- Los conceptos incluidos en la solicitud deben hallarse comprendidos en el listado taxativo de bienes comprados o importados definitivamente y de locaciones y/o prestaciones de servicios contratadas previstos en la norma.
- La presentación deberá seguir el orden dispuesto en el Anexo I de la Resolución (SAGyP) N° 1051/01 “Bienes de capital/ Insumos de plantación/ Servicios forestales /Asesoramientos”.

- Debe cumplirse con la presentación de una declaración jurada del técnico forestal que certifique la afectación al emprendimiento forestal de los bienes por los que se solicita la devolución.

La certificación de Contador Público a que hace referencia la Resolución (SAGyP) N° 1051/01 es necesaria para continuar el trámite ante la AFIP, una vez que el titular obtenga el Certificado de Devolución con el crédito aprobado por la autoridad de aplicación, que en este caso es la Dirección de Producción Forestal.

Para poder analizar la procedencia de la solicitud y la razonabilidad de los conceptos involucrados, puede que sea necesario que la Dirección de Producción Forestal constate la superficie efectivamente lograda antes de iniciar el análisis de este beneficio, pero esto no es excluyente, dependerá de cada caso.

La Resolución (SAGyP) N° 1051/01 habilita a presentar el pedido de devolución a lo largo de todo el ciclo de la plantación, es decir, mientras esté en pie, por lo que para un mismo expediente puede existir más de una presentación para este beneficio. La Dirección de Producción Forestal recomienda a los titulares realizarla por año para facilitar el análisis y la información a brindar a la AFIP.

IV.3. Amortización acelerada en el Impuesto a las Ganancias

En el artículo 11 de la Ley N° 25.080, se establece:

“Las personas físicas o jurídicas titulares de las inversiones en bienes de capital al amparo de la presente ley, podrán optar por los siguientes regímenes de amortización del impuesto a las ganancias:

a) El régimen común vigente según la ley del impuesto a las ganancias.

b) Por el siguiente régimen especial:

1. Las inversiones en obras civiles, construcciones y el equipamiento correspondiente a las mismas, para proporcionar la infraestructura necesaria para la operación, se podrán amortizar de la siguiente manera: sesenta por

ciento (60%) del monto total de la unidad de infraestructura en el ejercicio fiscal en el que se produzca la habilitación respectiva, y el cuarenta por ciento (40%) restante en partes iguales en los dos (2) años siguientes.

II. Las inversiones que se realicen en adquisición de maquinarias, equipos, unidades de transporte e instalaciones no comprendidas en el apartado anterior, se podrán amortizar un tercio por año a partir de la puesta en funcionamiento.”

Sin embargo, en la segunda parte de este artículo se establece de manera interesante una limitación en el cómputo de las amortizaciones aceleradas, disponiéndose:

“La amortización impositiva a computar por los bienes antes mencionados no podrá superar en cada ejercicio fiscal, el importe de la utilidad imponible generada por el desarrollo de actividades forestales, determinada con anterioridad a la detracción de la pertinente amortización, y de corresponder, una vez computados los quebrantos impositivos de ejercicios anteriores.

El excedente no computado en el respectivo ejercicio fiscal podrá imputarse a los ejercicios siguientes, considerando para cada uno de ellos el límite mencionado precedentemente.

En ningún caso, el plazo durante el cual en definitiva se compute la amortización impositiva de los bienes en cuestión podrá exceder el término de sus respectivas vidas útiles. De verificarse esta circunstancia, el importe de la amortización pendiente de cómputo deberá imputarse totalmente al ejercicio fiscal en que finalice la vida útil del bien de que se trate.”

Ahora, en una actividad donde los resultados positivos se miden a lo largo de los años, donde las primeras ventas por raleo comerciales que generen alguna ganancia se pueden extender mas allá de la vida útil del bien sujeto a este beneficio, el cómputo de las amortizaciones aceleradas puede acarrear algún problema de pérdida de amortizaciones y potenciales quebrantos a utilizar, de otro modo en la primera venta del bosque. Ello así, ante la insuficiencia de utilidades gravadas por el desarrollo de las actividades promovidas. Si no se hubiera previsto el referido tope, lo que pareciera un beneficio se convertiría en un costo a agregar a la inversión promovida. De este modo, se busca un equilibrio entre la potencial utilización de esta amortización y la caducidad de un quebranto producto de la promoción forestal.

Esta limitación no se daría si el sujeto promovido optara por el régimen normal previsto en la Ley de Impuesto a las Ganancias.

El decreto reglamentario, a su vez, limita la mencionada franquicia exclusivamente a los resultados obtenidos por la actividad forestal beneficiada con la ley. Una actividad mixta como la silvopastoril, en la cual la parte forestal está incluida en el ámbito de estas normas y la ganadera no, puede ser motivo de interminables conflictos cuando el bien es usado para ambas actividades.

El referido decreto, en los últimos párrafos de su artículo 11, habilita la posibilidad de que conjuntos económicos que hayan aprobado planes por el régimen, puedan utilizar alternativamente los bienes, permitiendo su mejor utilización.

Otro tema que no es menor, es que el decreto reglamentario establece, en el tercer párrafo de su artículo 11, lo siguiente:

“Los bienes incorporados deberán permanecer en el patrimonio del beneficiario hasta la conclusión de la actividad que motivó su adquisición o el término de su vida útil, si ésta fuera anterior. El incumplimiento de esta obligación, hará pasible al beneficiario del reintegro de la amortización deducida, la que se computará como ganancia gravada del ejercicio en el cual aquélla se produzca, con los respectivos intereses resarcitorios previstos en el Artículo 37 de la Ley N° 11.683 (t. o. 1998).”

IV.4. Avalúo forestal

Uno de los elementos determinantes del régimen de promoción es el avalúo forestal previsto en el artículo 13 de la Ley N° 25.080, el cual establece:

“El incremento del valor anual correspondiente al crecimiento de plantaciones forestales en pie, podrá ser contabilizado incrementando el valor del inventario de ellas. Esta capitalización tendrá efectos contables exclusivamente, careciendo por tanto de incidencia tributaria alguna, tanto nacional como provincial o municipal”.

A su vez, el decreto reglamentario establece, en su artículo 13:

“Los profesionales inscriptos en el registro que creará la Autoridad de Aplicación, podrán determinar anualmente el valor en pie de las plantaciones. Para ello deberán presentar un informe conteniendo la justificación y

explicación detallada de la metodología, procedimientos de trabajo, resultados por categorías y totales y confiabilidad estadística de los mismos, aplicando los valores del mercado a la fecha del informe. El resultado positivo por tenencia generado por el avalúo de reservas no será considerado ganancia gravada en el Impuesto a las Ganancias, suponiendo sin embargo un aumento del costo computable a los fines de la valuación fiscal de tales bienes.”.

A lo largo del desarrollo de un proyecto forestal, este beneficio promocional empieza a tener vigencia en el momento que se genera el retorno de la inversión forestal. Al principio, admite un incremento contable de los valores de las forestaciones, sin ninguna implicancia tributaria, lo que permite a los beneficiarios mostrar activos mejores para sus líneas de créditos. Cuando empiezan sus raleos comerciales y su tala rasa, se permite valorizar impositivamente, a nivel de impuesto a las ganancias, no al valor de costo incurrido -el cual, considerando la cantidad de años que tiene como maduración una forestación, puede tender a ser casi simbólico, debido a los fuertes procesos inflacionarios de los últimos años-, sino a un costo de mercado actual, permitiendo de esta manera pagar el impuesto sobre la rentabilidad que genere la masa forestal en un mercado de transparencia y competitividad. Es considerado uno de los beneficios impositivos por excelencia, ya que el impuesto a las ganancias se convierte en algo simbólico y va a parar realmente como ganancia del inversor.

La reglamentación de este artículo de la ley exige la creación de un registro donde se inscriban los profesionales técnicos autorizados para valorar las forestaciones dentro del marco de la Ley N° 25.080.

Para determinar anualmente el valor de la plantación, se deberá presentar un informe que contenga la justificación y explicación detallada de la metodología y procedimientos de trabajo seguidos, así como los resultados por categorías y totales y la confiabilidad estadística de los mismos, aplicando los valores de mercado a la fecha del informe.

La metodología la puede elegir el profesional inscripto siempre que cumpla con los requisitos establecidos por el decreto reglamentario. Luego, los contadores deben basarse en el informe

técnico y serán ellos los que utilizarán los costos de mercado tanto para los raleos como para las talas rasas, cumpliendo con las normativas vigentes.

Aunque parezca algo obvio, es importante recalcar que sólo se encuentran beneficiados con este incentivo promocional aquellos bosques que hayan sido aprobados en el proyecto forestal o foresto-industrial, no así aquellos bosques que pueda tener previamente el beneficiario del proyecto. Han surgido dudas en la interpretación de la Ley N° 25.080 en este punto, en su momento.

IV.5. Apoyo económico no reintegrable a los bosques implantados

Otro de los incentivos promocionales que tiene en particular esta ley es el apoyo económico no reintegrable a los bosques implantados. Es por eso que en sus artículos 17 y 18 se establece lo siguiente:

“Las personas físicas o jurídicas titulares de proyectos comprendidos en el presente régimen con una extensión inferior a las quinientas hectáreas y aprobados por la Autoridad de Aplicación, podrán recibir un apoyo económico no reintegrable el cual consistirá en un monto por hectárea, variable por zona, especie y actividad forestal, según lo determine la Autoridad de Aplicación y conforme a la siguiente escala:

- a) De 1 hasta 300 hectáreas hasta el ochenta por ciento (80%) de los costos de implantación.*
- b) De 301 hasta 500 hectáreas hasta el veinte por ciento (20%) de los costos de implantación.*

En la Región Patagónica el régimen de subsidios previstos se extenderá:

- c) Hasta 500 hectáreas hasta el ochenta por ciento (80%) de los costos de implantación.*
- d) Hasta 700 hectáreas hasta el veinte por ciento (20%) de los costos de implantación.*

El Poder Ejecutivo nacional incluirá en los proyectos de Presupuesto de la Administración Nacional durante diez (10) años a partir de la publicación de la presente ley, un monto anual destinado a solventar el apoyo económico a que hace referencia este artículo.¹⁷

La Autoridad de Aplicación establecerá un monto mayor de apoyo económico no reintegrable cuando los proyectos se refieran a especies nativas o exóticas de alto valor comercial.”.

¹⁷ Por art. 2° de la Ley N° 26.432 (B.O.: 29/12/2008) se proroga por DIEZ (10) años contados a partir de su vencimiento, el plazo dispuesto en el presente párrafo. Prórroga anterior: Ley N° 26.422 (B.O.: 21/11/2008).

“El pago del apoyo económico indicado en el artículo precedente, se efectivizará por una única vez, para las siguientes actividades:

a) Plantación, entre los doce (12) y dieciocho (18) meses de realizada y hasta el ochenta por ciento (80%) de los costos derivados de la misma, incluido el laboreo previo de la tierra, excluyendo la remoción de restos de bosques naturales.

b) Tratamiento silviculturales (poda y raleo), dentro de los tres (3) meses subsiguientes a la realización y hasta el setenta por ciento (70%) de los costos derivados de la misma, deducidos los ingresos que pudieran producirse.

En ambos casos se requiere la certificación de las tareas realizadas, conforme con las condiciones establecidas reglamentariamente y con los objetivos del proyecto.

Los montos establecidos en los incisos a) y b) del presente artículo se limitarán individualmente y en conjunto a la suma total resultante de aplicar los porcentuales previstos en los incisos a), b), c) y d) del artículo anterior.”

Estos dos artículos intentan cubrir los costos de implantación de las forestaciones a través de un subsidio.

De la normativa transcripta se desprende que el apoyo no reintegrable constituye un subsidio, es decir, una compensación económica otorgada por el gobierno por la realización de inversiones en emprendimientos forestales, a los efectos de favorecer la actividad económica del sector.

El reglamento aclara que los costos aceptados se establecerán por zonas y especies y se fijarán anualmente por la autoridad de aplicación, incluyendo los referidos al manejo del fuego e impacto ambiental.

Periódicamente, la autoridad de aplicación emitirá los valores vigentes para el momento de la aprobación de las plantaciones, podas o raleos, según sea el caso.

A su vez, el decreto reglamentario adelanta el momento en que se percibirán estos ingresos para el pequeño productor, definiéndolo como aquel que vive en el predio, utiliza mano de obra familiar y su fuente de ingreso es el emprendimiento forestal. En este caso podrá percibirse el

beneficio en un 50%, en oportunidad de la aprobación del proyecto, y el resto al certificarse la realización de las tareas en los plazos establecidos para la generalidad de los beneficiarios.

Dado que la franquicia de que se trata involucra montos de magnitud que hacen al valor de recupero de la inversión cuyo riesgo es asumido por el emprendimiento forestal, se planteó la interpretación de que dicho apoyo económico no reintegrable está exento de impuestos nacionales, y específicamente de impuesto a las ganancias.

Sin embargo, la AFIP emitió, a través de su Dirección de Asesoría Técnica, el Dictamen N° 25/2006, de fecha 21 de abril de 2006, mediante el cual interpretó que dicho reintegro de dinero por parte de la autoridad de aplicación está alcanzado por el impuesto a las ganancias y esa ganancia corresponde imputarla al año en que se genere el derecho a percibir el subsidio.

Ello así, a pesar de las gestiones que realizaron las distintas cámaras que agrupan a empresarios para que se desista de esta interpretación, sobre la base de que el subsidio disminuye el monto invertido y no es una ganancia sujeta a impuestos.

En efecto, la entidad cuya consulta derivó en el dictamen en comentario había sostenido que dichos ingresos deberían netearse de los gastos incurridos en la plantación que se encontraban activados *"... dado que el espíritu de la Ley N° 25080 es brindar un apoyo económico no reintegrable al productor que realiza un emprendimiento forestal a los efectos de poder afrontar los gastos necesarios para realizar la plantación, el manejo, la protección e incluso las actividades de investigación y desarrollo, así como la industrialización de la madera..."*.

Por el contrario, la AFIP interpretó, con justo criterio, que si el legislador hubiera querido otorgar el carácter de exento a este reintegro, lo hubiera manifestado expresamente en los artículos 17 y 18 de la ley. Este es un tema que no deja de ser menor para evaluar al momento de pensarse en una próxima ley de promoción forestal aplicable a partir del año 2019, fecha en la que concluye la vigencia de la norma actual.

También cabe precisar que, en el antecedente en comentario, el Organismo Fiscal expresó:

“...los sujetos incluidos en la tercera categoría de ganancias resulta aplicable la teoría del balance, según la cual adquiere el carácter de renta gravable todo tipo de enriquecimiento, sea a título oneroso o a título gratuito que no importa un legado o una donación -por encontrarse estas últimas exceptuadas por el artículo 20, inciso u) de la ley -.

En ese entendimiento y como primera conclusión, podemos afirmar que los importes percibidos por la empresa en concepto de apoyo no reintegrable con motivo de las inversiones realizadas en la actividad forestal se encuentran alcanzados por el impuesto a las ganancias, en virtud de lo dispuesto en el artículo 2, apartado 2, de la ley del tributo.

Cabe añadir que de haber querido el legislador otorgarle un tratamiento distinto al aquí expuesto, lo habría plasmado en la letra del respectivo texto normativo, tal como sucede en el caso de las compensaciones no reintegrables previstas en el decreto 642/1997 otorgadas por el Estado para fomentar la realización de obras públicas, cuyo artículo 4 establece expresamente que los mencionados aportes actuarán como una reducción de costos, no aplicándose sobre los mismos ningún tipo de amortización impositiva.”.

Por otra parte, con relación al momento de imputación del beneficio al balance fiscal, entendió que *“...el ingreso en concepto de apoyo no reintegrable deberá computarse en el período fiscal en el cual se devenga, esto es, en el momento que se adquiere el derecho a percibirlo por haberse producido los hechos necesarios para que se genere.”*¹⁸

IV.6. Impuestos Patrimoniales

La ley, en su artículo 12, establece lo siguiente:

“Las empresas o explotaciones, sean personas físicas o jurídicas, titulares de plantaciones forestales en pie estarán exentas de todo impuesto patrimonial vigente o a crearse que grave a los activos o patrimonios afectados a los emprendimientos forestales.”

A su vez, en su decreto reglamentario, se marca la siguiente pauta respecto del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta:

“Deberá entenderse que el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, creado por el Título V de la Ley N° 25.063, grava a los activos integrados por los bienes afectados a emprendimientos forestales, entendiéndose por tales a los desarrollados bajo las normas de las Leyes Nros. 13.273, 21.695, 25.080, los Decretos 465 del 14 de febrero de

¹⁸ AFIP. DGI. Dictamen Dirección Asesoría Técnica N° 25, 21/04/2006.

1974 y 711 del 13 de noviembre de 1995 y el Régimen de Promoción de las Plantaciones forestales instituido a partir de la Resolución 778 del 9 de septiembre de 1992 de la entonces SECRETARIA DE AGRICULTURA, GANADERIA Y PESCA, actualmente SECRETARIA DE AGRICULTURA, GANADERIA Y PESCA Y ALIMENTACION del MINISTERIO DE ECONOMIA Y OBRAS Y SERVICIOS PUBLICOS. Por ende, corresponderá excluir a tales bienes para la determinación del gravamen a la ganancia mínima presunta.”.

La redacción de esta aclaración a través del decreto deja entrever una delegación extendida al Poder Ejecutivo para consagrar una exención, la cual debería haber sido establecida en la misma ley. A su vez, define que este impuesto es abarcativo de bienes involucrados en la actividad promovida, con lo cual le da un alcance de impuesto de carácter patrimonial y lo asimila al impuesto sobre los activos.

A pesar de ello, la decisión de no gravar con la alícuota del 1% los activos afectados a proyectos forestales, es loable, dado que como he explicado anteriormente este tipo de inversión rinde sus frutos a partir de por lo menos 7 u 8 años posteriores a la siembra del plantín con el primer raleo comercial, que es aquel que puede colocarse en el mercado con algún tipo de ganancia. Por lo tanto, de no haberse consagrado la referida franquicia, este tributo sería un costo adicional al proyecto dado que podría superar el plazo para tomarlo como pago a cuenta en el impuesto a las ganancias, teniendo en cuenta que la rentabilidad de los proyectos es exigua en sus comienzos.

Tomando los debates parlamentarios de esta ley y lo expresado por la legisladora Fadel en particular, debe concluirse que el decreto reglamentario establece que la exención comprende a todos los bienes afectados a emprendimientos forestales y no sólo al bosque en particular. A su vez, comprende a todos los emprendimientos forestales iniciados al amparo de otros regímenes de excepción (Leyes N° 13.273, N° 21.695, etc.).

Esta última afirmación fue refrendada por el Dictamen N° 69/1999 de la Dirección de Asesoría Técnica, en el que se aclaró que la exención prevista en el artículo 12 de la Ley N° 25.080 y en el artículo 12 del Decreto Reglamentario N° 133/99, no resulta aplicable automáticamente a

cualquier explotación forestal, sino que es procedente respecto de aquellos proyectos que encuadran en los distintos regímenes previstos. En el caso de la Ley N° 25.080, se requiere que hayan sido inscriptos en un registro habilitado a efectos de esa ley y hayan sido aprobados por la autoridad de aplicación.

Un elemento que es importante destacar con relación al tratamiento de los activos afectados al proyecto en los impuestos patrimoniales, es la presunción “*jure et de jure*” consagrada en el artículo incorporado a continuación del artículo 25 de la Ley de Impuesto sobre los Bienes Personales¹⁹, por la cual se exige a las sociedades constituidas en el país la determinación e ingreso del gravamen que recae sobre sus acciones y participaciones en manos de personas físicas o sucesiones indivisas, o de sujetos del exterior, en carácter de “responsables sustitutos”. Al respecto, debe tenerse en cuenta que en la liquidación de dicho gravamen no se detraen los importes del Avalúo Forestal incluido en el activo, con lo cual, en este caso, el avalúo tendría implicancias impositivas. En cierta medida, esta condición de titularidad indirecta aumenta la carga tributaria en cabeza del inversor.

IV.7. Impuesto de sellos

La ley, en su artículo 14, establece lo siguiente:

¹⁹“El gravamen correspondiente a las acciones o participaciones en el capital de las sociedades regidas por la ley 19550 de sociedades comerciales (t.o. 1984) y sus modificaciones, cuyos titulares sean personas físicas y/o sucesiones indivisas domiciliadas en el país o en el exterior, y/o sociedades y/o cualquier otro tipo de persona de existencia ideal, domiciliada en el exterior, será liquidado o ingresado por las sociedades regidas por esa ley y la alícuota a aplicar será de cincuenta centésimos por ciento (0,50%) sobre el valor determinado de acuerdo con lo establecido por el inciso h) del artículo 22 de la presente norma. El impuesto así ingresado tendrá el carácter de pago único y definitivo. A los efectos previstos en el párrafo anterior, se presume sin admitir prueba en contrario, que las acciones y/o participaciones en el capital de las sociedades regidas por la ley 19550 de sociedades comerciales (t.o. 1984) y sus modificaciones, cuyos titulares sean sociedades, cualquier otro tipo de persona de existencia ideal, empresas, establecimientos estables, patrimonios de afectación o explotaciones, domiciliados, radicados o ubicados en el exterior, pertenecen de manera indirecta a personas físicas domiciliadas en el exterior o a sucesiones indivisas allí radicadas. Las sociedades responsables del ingreso del gravamen, a que se refiere el primer párrafo de este artículo, tendrán derecho a reintegrarse el importe abonado, incluso reteniendo y/o ejecutando directamente los bienes que dieron origen al pago.”

“La aprobación de estatutos y celebración de contratos sociales, contratos de fideicomiso, reglamentos de gestión y demás instrumentos constitutivos y su inscripción, cualquiera fuere la forma jurídica adoptada para la organización del emprendimiento, así como su modificación o las ampliaciones de capital y/o emisión y liberalización de acciones, cuotas partes, certificados de participación y todo otro título de deuda o capital a que diere lugar la organización del proyecto aprobado en el marco de esta ley , estarán exentos de todo impuesto nacional que grave estos actos, incluido el impuesto de sellos, tanto para el otorgante como para el receptor. Los gobiernos provinciales que adhieran al presente régimen deberán establecer normas análogas, en el ámbito de sus respectivas jurisdicciones”.

El impuesto de sellos a nivel nacional está prácticamente derogado desde el año 1993, con lo cual la eficacia de este artículo es poco significativa. A pesar de ello, debemos tener en cuenta que las provincias no han cumplido con lo establecido en el “Pacto Federal” y han mantenido este tributo, aunque al adherirse a la Ley N° 25.080 se obligan a dictar normas de exención para este tipo de impuestos.

V. GARANTÍAS -RESOLUCIÓN (SAGYP) N°260/2005-

V.1. Aproximación al Tema

La Ley N° 25.080, en su artículo 27, estableció un régimen de garantías para los titulares de emprendimientos forestales, en los siguientes términos:

“A los efectos de la aprobación del proyecto de inversión, la Autoridad de Aplicación deberá exigir las garantías que considere necesarias.”

A su vez, a través de la autoridad de aplicación de la ley, es decir, la Dirección de Producción Forestal del Ministerio de Agricultura, Ganadería y Pesca, se reglamentó, 5 años después, dicho artículo, con la emisión de la Resolución N° 260, publicada en el Boletín Oficial del 27 de abril de 2005 y con vigencia a partir del 06 de mayo de 2005. Actualmente, se encuentra

vigente con la modificación establecida por la Resolución N° 33/2013 del mismo organismo. Su artículo 1° establece lo siguiente:

“Los titulares de emprendimientos que hayan recibido y usufructuado beneficios contemplados en la Ley N° 25.080 de inversiones para bosques cultivados, excepto el Apoyo Económico No Reintegrable previsto en el artículo 17 de la misma, deberán constituir las pertinentes garantías dentro de los cuarenta y cinco (45) días hábiles administrativos de la entrada en vigencia de la presente resolución. Dicho plazo podrá prorrogarse por otros diez (10) días hábiles administrativos y por única vez, a solicitud del interesado, siempre que existan causas atendibles que lo justifiquen.

Quedan exceptuados de lo establecido en el párrafo anterior los titulares de proyectos forestales de plantaciones inferiores a las setecientas hectáreas (700 ha) en la Patagonia y quinientas hectáreas (500 ha) en el resto del país o de superficies equivalentes en montos para planes de tratamientos silviculturales según lo establecido en el artículo 18 de la Ley N° 25.080. Para el caso de proyectos foresto industriales no regirá lo antedicho.”

V.2. Alcances y Costo de la Garantía

El alcance de la garantía de referencia fue definido en los hechos por la autoridad de aplicación, la cual, desde que se instaló la Resolución (SAGyP) N° 260/2005, ha inclinado su posición en el sentido de que el contribuyente debe garantizar aquella carga tributaria de la que se libera que se haya generado a posteriori de su reconocimiento como beneficiario, sin que ello, a mi criterio, tenga correlato con la verdadera intención de la ley de promoción forestal. En definitiva, en pocas palabras, considero que garantizar la presión fiscal posterior a dicho momento, no resulta acorde a los objetivos del régimen, ya que dichas garantías podrían verse seriamente incrementadas, ante necesidades futuras de mayor recaudación para cubrir gastos presupuestarios, que llevan al Estado a crear nuevas cargas tributarias.

No cabe duda, según el criterio expuesto en este escrito, que cuando la Nación establece un régimen promocional, sin importar los motivos que lo originaron, debe considerar el verdadero costo fiscal de dicha promoción, en tanto el fisco deja de percibir una fuente de ingresos. Es

importante resaltar el lógico equilibrio que debe existir entre el mencionado costo fiscal y el otorgamiento de garantías por parte del sujeto pasivo de los beneficios usufructuados.

El monto de las garantías debería guardar una razonable ecuación respecto del fin perseguido mediante su constitución. Como es sabido, la garantía se constituye como resguardo del crédito fiscal para ser ejecutada ante una potencial verificación de incumplimiento del contribuyente.

En un país tan cambiante, en el que las necesidades de ingresos de fondos al Estado Nacional obligan a la prórroga continua de impuestos directos que le fueron delegados por las provincias en situaciones excepcionales y por tiempo determinado, así como a la creación de nuevos impuestos tanto interiores como aduaneros, la imposición de estas garantías a proyectos forestales aprobados en los albores de la Ley N° 25.080 obliga a generar cauciones o hipotecas inmobiliarias cuyo costo económico puede llegar a ser de magnitudes desproporcionadas a lo largo de las décadas que dura un proyecto. Dichas erogaciones se direccionan definitivamente hacia el mercado financiero, no permitiendo invertir en nuevos proyectos forestales.

V.3. Fecha de liberación de las garantías

En lo que hace al plazo por el que deben mantenerse las garantías, e intentando seguir un análisis comparativo con otras leyes de carácter promocional que solicitan su otorgamiento, puede mencionarse, a modo de ejemplo, que la Ley de Promoción de Inversiones en Bienes de Capital y Obras de Infraestructura²⁰ exige garantizar el beneficio de devolución anticipada del Impuesto al Valor Agregado contenido en las compras, pero prevé su liberación a los 36 meses posteriores a la fecha de la habilitación de los bienes, definida esta como aquella en la que se encuentre ejecutado el proyecto y en etapa de producción o funcionamiento. Es decir, tiene una fecha de inicio del

²⁰ Ley N° 26.360 (B.O.: 09.04.2008)

comienzo de las garantías y una fecha de liberación precisa, posterior al momento en que la autoridad de aplicación establece el cumplimiento del plan objeto de la promoción.

Volviendo al régimen de promoción forestal motivo de este trabajo, la propia redacción del artículo 27 de la ley que lo regula parece indicar que se deben constituir las garantías como un requerimiento “formal” para lograr que la autoridad competente se expida sobre la procedencia del régimen promocional respecto de un determinado contribuyente. Ello así, al disponer que “*A los efectos de la aprobación del proyecto de inversión, la Autoridad de Aplicación deberá exigir las garantías que considere necesarias.*” (El destacado es propio)

Esta disposición pareciera dar un indicio sobre el fundamento de la garantía que podría llevarnos a interpretar que si se comprueba fehacientemente que se ha realizado la inversión, aunque sea parcial, el mantenimiento de la garantía, al menos en esa proporción, ya no sería necesario.

Sin embargo, la Resolución (SAGyP) N° 260/2005 establece que las garantías deberán constituirse por el término necesario hasta el efectivo cumplimiento de las obligaciones establecidas en el régimen promocional, y se cancelan cuando la autoridad de aplicación certifique el **cumplimiento total** del proyecto aprobado. Si nos guiamos por la literalidad de la norma y de acuerdo a la interpretación que adoptan actualmente las autoridades gubernamentales, la garantía tiene plazos de duración medidos en décadas.

Sólo a modo de ejemplo, piénsese en un proyecto foresto-industrial plurianual de 10 años que haya sido aprobado en 1999, cuyo objetivo sea la forestación con una variedad de pino de cultivo y producción muy arraigados en la zona mesopotámica. Es decir, que la presentación del proyecto foresto industrial implica el compromiso por parte del inversor de plantar una cantidad de hectáreas donde la siembra del plantín se va a distribuir en cada año que dure el proyecto aprobado. El ciclo biológico de un árbol, dependiendo de la variedad que se decida, desde su siembra en el primer año

hasta la tala rasa puede extenderse por 20 años. Ahora, si tomamos el proyecto en su conjunto desde la siembra de la primera plantación en el primer año (es decir, en el año diez de la siembra) hasta la tala rasa de lo sembrado en el último año, llegamos a una duración del proyecto de aproximadamente 30 años. Todo este periodo de tiempo, según lo establece la autoridad de aplicación, deberá estar acompañado de garantías por los beneficios obtenidos. Podemos dividir dichos beneficios entre los que se generan producto de la aplicación de la propia ley de promoción, como lo son el recupero del impuesto al valor agregado de la inversión inicial, la amortización acelerada de los bienes adquiridos o el avalúo forestal, que se empezarían a gozar a partir del año 12 o 13 con los primeros raleos comerciales; y los que podrían surgir ante el eventual incremento de la presión tributaria por nuevas leyes impositivas dictadas después de la obtención del certificado de estabilidad fiscal. En el ejemplo planteado, tomando de base que dicho certificado se haya obtenido en 1999, podrían haber incrementado la carga tributaria total sobre el proyecto: la creación del impuesto sobre los créditos y débitos en cuentas bancarias y otras operatorias, la introducción de los derechos de exportación, la derogación de la exención en el impuesto a las ganancias del recupero de reintegros por exportación y el cambio de tasas del impuesto inmobiliario en la jurisdicción provincial. En definitiva, en el ejemplo planteado, se garantizarían durante 30 años **todos** los beneficios usufructuados hasta que se de por cumplido el plan de tala rasa.

Evidentemente, esta interpretación no guarda relación con el comportamiento epidométrico del bosque ni con los tratamientos silvícolas que marcan con rigurosidad los tiempos de crecimiento y afirmación de la masa forestal plantada, lo que permite medir con mayor nivel de precisión cuándo se cumple con el objetivo de obtener un bosque firme y bien posicionado.

Queda demostrado que un contribuyente que asume el riesgo empresario de forestar y, en su caso, establecer una planta industrial, deberá garantizar por lo menos durante más de 30 años los

beneficios usufructuados a la luz de esta ley de promoción. Esto es, claramente, una situación ilógica.

V.4. Plazo de prescripción de las acciones del fisco y su vinculación con las garantías

La prescripción es una forma de extinguir obligaciones por el transcurso del tiempo, sin que medien gestiones por parte del acreedor. Al respecto, la doctrina ha sostenido:

“Con el fin de acotar las contingencias que derivan de la prolongación en el tiempo de cierto grado de incertidumbre o inestabilidad en el goce de los derechos y en el cumplimiento de las obligaciones impuestas por las normas jurídicas, el derecho ha incorporado la figura de la prescripción, mediante la cual intenta asegurar la estabilidad en la relación jurídico tributaria, y eliminar la incertidumbre en las situaciones de derecho”²¹.

Para poder determinar si una acción se encuentra prescrita, es necesario conocer no solamente el plazo que fija la ley aplicable sino también el momento en el que este plazo empieza a correr.

En materia tributaria, el plazo de 5 años con el que cuenta el fisco para determinar y exigir el ingreso de tributos a contribuyentes inscriptos o sin obligación de inscribirse²² empieza a correr con posterioridad al momento en que el acreedor (el fisco) tuvo la posibilidad de ejecutar una acción para reclamar el cumplimiento de la obligación, esto es, a partir del 1° de enero del año siguiente al de vencimiento para la presentación de la declaración jurada e ingreso del gravamen²³. Frente al régimen promocional analizado, se plantearía, entonces, la inquietud de cuál sería el momento a partir del cual comenzaría a correr la prescripción con relación a las acciones y poderes del fisco para determinar y exigir el pago de los tributos omitidos en virtud de beneficios usufructuados ante

²¹ CHICOLINO, Ricardo M. – FERNANDEZ, Oscar A. 2007. Cuestiones Fundamentales de Procedimiento Tributario Nacional. Buenos Aires. Editorial Osmar D. Buyatti.

²² Artículo 56 de la Ley N° 11.683.

²³ Artículo 57 de la Ley N° 11.683.

casos de incumplimiento y, eventualmente, ejecutar las garantías constituidas. Ello así, ante la falta de precisiones expresas en la ley que regula el régimen, lo que nos llevaría, en principio, a aplicar las disposiciones de la Ley N° 11.683, antes mencionadas.

Sin embargo, resultaría lógico pensar que los beneficios que concede el régimen no podrían quedar condicionados a compromisos que se extiendan a períodos donde se ha verificado la prescripción de las acciones para la determinación de la obligación tributaria por parte del fisco y, considerando que los compromisos asumidos se extienden por mucho más de 5 años, la aplicación literal de la norma de rito fiscal podría llevarnos a resultados no deseados.

Podría resultar útil para este análisis vincular el plazo de prescripción de las acciones del fisco para exigir la devolución de los beneficios usufructuados frente a los casos de incumplimiento con el momento en que se cumplen los compromisos asumidos. La pregunta que nos debemos hacer es la siguiente:

¿Cuándo se da el cumplimiento del proyecto aprobado para que inicien los plazos de prescripción?

Para responder a este interrogante puede resultar útil recordar que la autoridad de aplicación cuenta con una forma de certificación de las inversiones realizadas para el caso del pequeño productor que goce del beneficio de ayuda económica no reintegrable, conforme al Decreto Reglamentario N° 133/1999, el cual establece en su artículo 18 (segundo párrafo), que *“Al certificar las tareas realizadas, se deberá constatar adicionalmente el cumplimiento de las exigencias sobre incendios forestales, contempladas en el Artículo 5º, y las facturas de compra de las semillas o la documentación que demuestre su origen, el rótulo y la autorización del obtentor, en el caso de variedades con propiedad”*.

La autoridad de aplicación no sólo verifica la plantación del bosque, sino el efectivo cumplimiento del régimen promocional. Cabe mencionar que, frente al beneficio de apoyo económico no reintegrable, la autoridad de aplicación tanto provincial como nacional está en

condiciones de establecer hitos de cumplimiento del proyecto forestal a través de la certificación en campo de las plantaciones, podas y raleos.

En otras palabras, la función de la autoridad de aplicación es verificar y controlar el cumplimiento de los compromisos asumidos por los inversores en su plan de inversión, ya sea en lo que hace a la plantación como también al crecimiento del bosque.

Sin perjuicio de lo expuesto, cabe destacar que la propia Ley N° 25.080, en su artículo 16, establece la aplicación de la Ley de Procedimiento Fiscal como disposición complementaria a sus alcances, al indicar:

“A los efectos de las disposiciones impositivas nacionales, será de aplicación la Ley N° 11.683, (t.o. 1978) y sus modificaciones”.

Por otro lado, cuando se hace mención, en el inciso c) de su artículo 28, a las sanciones eventualmente aplicables, se norma lo siguiente:

“Las sanciones previstas en este artículo no excluyen las que pudieran corresponder de conformidad con las disposiciones de la Ley N° 11.683 (t.o. 1978) y sus modificaciones”.

A su vez, el Decreto Reglamentario N° 133/1999, en su artículo 16, establece que *“Para todos los plazos establecidos en días en la Ley N° 25.080 y en el presente reglamento, se computarán únicamente los días hábiles administrativos, de conformidad con lo establecido en el Artículo 14 de la Ley N° 11.683 (t. o. 1998), salvo que se los cite expresamente”.*

También la Resolución (SAGyP) N° 260/2005, al disponer la ejecución de las garantías cuando se verifiquen determinadas situaciones, hace referencia en su artículo 4° a *“...las acciones de verificación y fiscalización a que se refiere el Artículo 33 y concordantes de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones o normas análogas y concordantes vigentes en las jurisdicciones fiscales de las provincias adheridas al régimen de la mencionada Ley N° N° 25.080”.*

En función de todo ello, y dado que el derecho tributario sustantivo tiene autonomía con respecto a otras ramas del derecho (criterio sustentado en numerosos fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación), a mi modo de ver, no cabe duda que se debería aplicar para resolver la

cuestión planteada el instituto de la prescripción en los términos en los que se ha establecido en la Ley de Procedimiento Fiscal N° 11.683 (artículo 56 y subsiguientes).

Así lo ha entendido la Asociación Forestal Argentina, al manifestar que *“El requisito dispuesto en la Resolución 260 sobre la cancelación de las garantías recién al momento de verificarse el cumplimiento total del proyecto aprobado podría ser cuestionable, pues tal cancelación debería producirse a medida que prescribe el accionar del Fisco por haberse verificado la prescripción de las acciones y poderes de determinación de tributos por parte de éste. Un criterio diferente afectaría la razonabilidad del requisito, desvirtuando asimismo los beneficios del acogimiento.”*²⁴

Dicha aseveración la encuentro reafirmada en lo establecido en el artículo 143 de la Ley N° 11.683, que establece otra autoridad de contralor de los beneficios otorgados en la propia AFIP-DGI, a disponer:

“En los regímenes de promoción industriales, regionales, y sectoriales o de otra clase que conceden beneficios impositivos de cualquier índole, las respectivas autoridades de aplicación estarán obligadas a recibir, considerar y resolver en términos de preferente o urgente despacho según las circunstancias, las denuncias que formule la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS ante las mismas y que se refieran al presunto incumplimiento por parte de los responsables de las cláusulas legales o contractuales de las cuales dependieren los beneficios aludidos. Transcurrido un plazo de noventa (90) días sin haberse producido la resolución de la autoridad de aplicación, la ADMINISTRACION FEDERAL quedará habilitada para iniciar el procedimiento dispuesto en el párrafo siguiente, sin perjuicio de observar los recaudos en él establecidos.

Cuando en uso de las facultades que le otorga esta ley la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS compruebe el incumplimiento de las cláusulas a que se refiere el primer párrafo de este artículo, podrá considerar a los fines exclusivamente tributarios, como caducos, total o parcialmente, los beneficios impositivos acordados, debiendo, en dicho caso, previa vista por QUINCE (15) días al Organismo de aplicación respectivo, proceder a la determinación y percepción de los impuestos no ingresados con motivo de la promoción acordada, con más su actualización e intereses.

²⁴ Presentación de la Asociación Forestal Argentina ante la Dirección de Forestación sobre los puntos controvertidos de la Resolución (SAGyP) N° 260/2005.

Asimismo, deberá intimar a los inversionistas simultáneamente y sin necesidad de aplicar el procedimiento normado en los artículos 16 y siguientes, el ingreso de los impuestos diferidos en la empresa cuyos beneficios se consideran caducos. En caso de incumplimiento la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS deberá proceder conforme lo establecido por el Capítulo XI de este Título.

La determinación e intimación previstas en el párrafo anterior, en relación con los incumplimientos que la originan, serán procedentes, aun cuando subsistan formalmente los actos administrativos mediante los cuales la autoridad de aplicación haya acordado los beneficios tributarios, y sólo podrá recurrirse cuando dicha autoridad, en uso de las facultades que le son propias y mediante resolución debidamente fundada, decidiera mantener los beneficios promocionales por los periodos a que se refiere la mencionada determinación. Dicho recurso deberá interponerse, exclusivamente, por la vía establecida en el artículo 81 y las sumas repetidas se actualizarán desde la fecha en que fueron ingresadas. ”.

En definitiva, este artículo habilita a la AFIP a que ante una presunción de incumplimiento de las cláusulas contractuales, denuncie ante la autoridad de aplicación y, en caso de no recibir una respuesta adecuada en un plazo de tiempo (90 días), quede habilitada para iniciar los procedimientos tributarios respectivos y declarar la caducidad, total o parcial, de los beneficios impositivos.

La redacción de este artículo merece un comentario aparte por su desconocimiento al mínimo derecho de defensa en etapa administrativa, permitiendo en algunos casos la vía de ejecución fiscal a pesar de que la autoridad de aplicación mantenga habilitado o aprobado el régimen de promoción. No obstante, permite revalidar la interpretación de que la prescripción de las acciones fiscales frente a un régimen promocional que no disponga lo contrario se guía por lo establecido en los artículos 56 y subsiguientes de la Ley N° 11.683.

Cualquiera sea la interpretación adoptada, lo cierto es que resultaría razonable que la prescripción de las acciones para exigir la restitución de los beneficios gozados traiga como consecuencia la liberación de las garantías constituidas.

V.5. Posiciones encontradas

Dado que desde la vigencia de la Resolución (SAGyP) N° 260/2005 se generaron controversias respecto de los plazos de prescripción aplicables a las acciones del fisco que justificarían la liberación de garantías, se solicitó a los organismos gubernamentales una opinión jurídica tributaria, principalmente en cuanto al momento en que se daría “cumplimiento” al proyecto de promoción, en los términos de la referida resolución.

De parte de las autoridades se generó un informe técnico, basando el análisis en un artículo del Dr. Torres sobre la aplicación de los derechos de fondo sobre el derecho tributario e interpretando que la prescripción de las acciones fiscales en el marco del régimen que nos ocupa se encuentra atada al artículo 3957 del Código Civil, vigente por entonces, el cual establecía que *“la prescripción de la acción de garantía o saneamiento de los créditos condicionales y de los que son a término cierto no principia sino desde el día de la evicción, del cumplimiento de la condición o del vencimiento del término.”*

Dicho artículo se limitaba a las obligaciones condicionales y a plazo cierto, en donde la prescripción de la acción se inicia al verificarse la condición o vencer el plazo, pues **sólo a partir de ese instante se hacen exigibles las obligaciones**, siempre que se trate de créditos bajo condición suspensiva. Es decir, el acreedor no puede exigir el pago hasta que se cumpla la condición. Los antecedentes señalados hacen extensivo este artículo a la ley sujeta a análisis en este escrito, partiendo de la base de que la propia ley no contempla una normativa específica vinculada a los términos de prescripción y de que el artículo 3957 es la respuesta adecuada frente a incumplimientos promocionales que se verifiquen.

En esta instancia, y teniendo en cuenta que el análisis efectuado en el antecedente en comentario se basó en las disposiciones del ahora derogado Código Civil de la Nación, corresponde evaluar si el mismo criterio podría mantenerse a la luz de las modificaciones introducidas por el

nuevo Código Civil y Comercial de la Nación, principalmente teniendo en cuenta que en el nuevo ordenamiento el otrora artículo 3957 no ha sido literalmente reproducido.

Al respecto, se observa que las reglas sobre la prescripción liberatoria han sido agrupadas bajo el Libro Sexto, titulado “Disposiciones comunes a los derechos reales y personales”. El Título I del mencionado libro trata dos institutos: la prescripción y la caducidad, con el aspecto común de la influencia del tiempo sobre las relaciones jurídicas. La inclusión de normas generales sobre caducidad constituye una novedad en la legislación argentina²⁵. El Título I, en su Capítulo 2 - “Prescripción liberatoria”, Sección 1 - “Comienzo del cómputo”, artículo 2554 – “Regla General”, norma lo siguiente:

“El transcurso del plazo de prescripción comienza el día en que la prestación es exigible” (El destacado es propio).

La doctrina sostiene que el nuevo ordenamiento resulta más claro, en este punto, que el que le precede, al abandonar la referencia a que la prescripción surge *“desde el título de la obligación”* (anterior artículo 3956) y disponer, en definitiva, que *“la prescripción corre desde el momento que una de las partes de la relación jurídica no ha cumplido con su prestación, sea cual fuere la naturaleza de la obligación. El incumplimiento de la prestación conlleva que el acreedor cuente con una acción para exigir tal cumplimiento, y será a partir de tal momento que comenzaría a correr el plazo de la prescripción”*²⁶.

Por lo tanto, parecería que el criterio de la Administración en comentario no debería verse alterado por el cambio de ordenamiento legal.

²⁵ En efecto, el Código Civil de la Nación no había regulado sistemáticamente la caducidad, aunque había dispuesto algunos supuestos que fueron interpretados como tal por la doctrina. A modo de ejemplo pueden mencionarse los artículos 1381 y 1382 (plazo para ejercer el derecho de recuperar la cosa inmueble vendida con pacto de retroventa), entre otros. –Cfr. “Código Civil y Comercial de la Nación Comentado Orientado a Contadores”. Tomo VI. Director: Curá, José María. Ed. La Ley. 2014.

²⁶ Op. Cit. Anterior.

Ahora bien, otro aspecto a analizar con relación al antecedente de que se trata, resulta la procedencia de la aplicación al caso de la ley puntual que nos ocupa, de las disposiciones provenientes de otros ordenamientos legales. Ello también se vio reflejado en la última resolución emitida por la autoridad de aplicación (Resolución N° 33 del 8 de enero de 2014), la cual, en su artículo 50, establece lo siguiente:

“Interpretación. Los principios y las disposiciones de la ley nacional 19549 de procedimientos administrativos, y el reglamento de procedimientos administrativos decreto 1759/1972 t.o. 1991 y el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, serán de aplicación supletoria en todos los aspectos no reglados por el presente Reglamento.”

A mi criterio, en el antecedente administrativo en comentario hay una utilización incorrecta de los códigos de derecho privado en este caso en particular, dado que la doctrina y la jurisprudencia marcaron con énfasis la autonomía del derecho tributario tanto dogmática como jurídica, el cual debe aplicarse según sus propios conceptos y su propia legislación especial. Por lo tanto, considero que el instituto de la prescripción regulado conforme al artículo 56 y subsiguientes de la Ley de Procedimiento Fiscal N° 11.683 es el correcto y adecuado.

Sólo podemos recurrir a conceptos y términos del derecho privado cuando se carezca de normas específicas al respecto.

Dicha norma marca taxativamente un plazo de 5 años desde el 1° de enero siguiente al año en que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de declaraciones juradas e ingreso del gravamen que corresponda, para considerar prescriptas las acciones del fisco.

En este punto, es muy interesante un artículo publicado en doctrina de Errepar de la Doctora Ana Paula Locurscio²⁷, quien analiza el momento en el que empieza a correr la prescripción para los casos puntuales de las Ley N 21.608 y N° 22.021, que regulan los regímenes de promoción industrial asociados al Acta de Reparación Histórica del año 1973 para las Provincias de Catamarca,

²⁷ LOCURSCIO, Ana. “La prescripción impositiva en los regímenes de promoción económica. Parte I y II”. Consultor Tributario. Editorial Errepar. Buenos Aires. 2013.

La Rioja, San Juan y San Luis, mostrando las discordancias de las normas existentes en materia de prescripción. Al referirse al plazo quinquenal previsto en la norma procedimental, enfatiza las diferencias entre lo establecido en la Ley N° 11.683 y lo normado en las leyes de promoción industrial. Tomando de base la jurisprudencia administrativa y judicial, centra su documento en el plazo especial de prescripción de la acciones para determinar y exigir el pago de los tributos omitidos, aplicable a los regímenes estudiados y analiza las inquietudes que se generan en cuanto a su aplicación.

Refiriéndose al plazo quinquenal previsto en la norma procedimental, enfatiza lo siguiente:

“Sin embargo, muchos regímenes de promoción económica estipulan compromisos que exceden dichos plazos, cuyo incumplimiento genera la obligación de devolver los beneficios tributarios gozados con más los correspondientes intereses resarcitorios. Consecuentemente, surgen inquietudes al momento de definir si el Fisco podría accionar frente a tales incumplimientos en caso de que ya haya transcurrido el plazo de prescripción previsto en la ley de procedimiento tributario (...) tanto en lo que hace a la extensión de los plazos generales como así también en cuanto a la forma de contar dichos plazos.”.

Luego de citar las Leyes N° 22.021 y N° 21.608, sostiene:

“De las transcripciones efectuadas puede observarse que las normas analizadas, al consagrar un plazo especial de prescripción, no mencionan, en forma expresa, las acciones para determinar y exigir el pago de tributos omitidos, generándose inquietudes en cuanto a la aplicación, a su respecto, de dicho plazo especial. Ahora bien, si las acciones del Fisco no se encuentran incluidas en las normas citadas, se llegaría a la conclusión de que el plazo de prescripción para determinar y exigir tributos adeudados continúa rigiéndose por lo dispuesto en la Ley N° 11.683, que prevé un término de cinco años para sujetos inscriptos. Sin embargo, dicha conclusión impediría la aplicación de los artículos 15 y 17 de las Leyes N 22.021 y 21.608 cuando los incumplimientos del sujeto promovido sucedan más allá de dicho plazo quinquenal, lo cual no parece ser una interpretación razonable de estos regímenes.”

La citada doctrina concluye que los plazos de prescripción empiezan a correr luego de haberse vencido los plazos para el cumplimiento de las pautas exigibles en el contrato promocional, como son las metas de inversión, producción, ingresos y personal, entre otras. En aquellos casos en que se haya hecho uso indebido de beneficios impositivos, pero que el incumplimiento no surja de

pautas de la ley promocional, sostiene que la acción fiscal para exigir dicha obligación tributaria lleva el plazo quinquenal contado en los términos de la Ley N° 11.683.

En efecto, remarca:

“...surgen inquietudes acerca de cuál es el ‘cumplimiento’ al que se refieren las normas²⁸. Nótese que si se interpreta que las únicas deudas tributarias incluidas en los plazos extendidos son aquellas derivadas de incumplimientos en los compromisos asumidos estrictamente en el marco promocional, concluyéndose que la obligación a la que hace mención la norma es la propia obligación promocional incumplida, se podría fácilmente interpretar que el plazo decenal de prescripción comenzaría a correr a partir del momento en que la meta exigida debió haberse cumplido. En tal orden de ideas, el plazo de prescripción de las acciones de la Autoridad de Aplicación para imponer sanciones o determinar el decaimiento en el marco del régimen promocional correría en forma concurrente al plazo de prescripción de las acciones del Fisco para exigir los tributos en caso de decaimiento. En tales situaciones, no sería posible interpretar que la prescripción de las acciones fiscales comienza a correr en la forma indicada en el artículo 57 de la ley procedimental, ya que, en el momento en que vence la declaración jurada del tributo, este no resulta exigible (en la proporción sujeta al beneficio promocional) y, por lo tanto, el Fisco no podría requerir su ingreso.”.

Sin perjuicio de ello, entiendo que en un régimen de promoción forestal donde los plazos de cumplimiento de metas se miden, como en el ejemplo puesto precedentemente, en más de 30 años, considerar que el cómputo de la prescripción para las acciones del fisco empieza a correr en fecha posterior al cumplimiento total del proyecto promovido, llevaría al mantenimiento de las garantías previstas en la Resolución (SAGyP) N° 260/2005 por plazos que, a mi criterio, serían totalmente irrazonables. La Dra. Catalina García Vizcaíno expresa que, conforme al principio de razonabilidad, se debe cuidar especialmente que las normas legales mantengan coherencia con las reglas constitucionales durante el lapso de su vigencia, de suerte que su aplicación concreta no resulte contradictoria con lo preceptuado en la ley fundamental.²⁹

²⁸ La autora se refiere a los artículos 21 de las Leyes N° 22.021 y N° 21.608, que prevén un plazo de prescripción decenal contado a partir de la fecha hasta la que “*el cumplimiento debió hacerse efectivo*”.

²⁹ García Vizcaíno, Catalina. “Derecho Tributario- Consideraciones Económicas y Jurídicas”. Editorial Abeledo Perrot. Argentina. 2009.

El plazo de duración de las garantías que devendría de una interpretación contraria a la que propongo sólo sería superado por el aplicable a los delitos de lesa humanidad, los cuales son imprescriptibles, algo que se torna realmente poco motivador para un contribuyente que deba asumir un riesgo forestal.

Una solución intermedia podría construirse a partir de considerar que los proyectos beneficiados por la norma analizada en este trabajo tienen un grado de cumplimiento dividido en etapas biológicas, como son la semilla, la creación del plantín, su siembra, su mantenimiento, su poda, sus distintos raleos en su etapa de crecimiento y, por último, la tala rasa. Por lo tanto, el cumplimiento de un plan como he mencionado anteriormente no se mide sólo en su inversión inicial, sino también en la consolidación posterior de la masa forestal.

Aunque es totalmente cierto que la prescripción es inseparable de la acción y comienza desde que esta existe, es decir, desde que el crédito es exigible en virtud de un potencial incumplimiento por parte del sujeto pasivo, es importante destacar que la actividad de la autoridad de aplicación para estos casos de crecimientos biológicos podría asociarse a marcados hitos de cumplimientos que facilitarían el control del proyecto y la verificación de las inversiones realizadas, previendo, consecuentemente, un plazo de prescripción de acciones más acorde.

En igual sentido, la doctrina antes citada destaca:

“Es dable observar que la adopción de un criterio como el aquí expuesto requeriría fiscalizaciones periódicas a cargo del Organismo Fiscal y de la Autoridad de Aplicación de que se trate a efectos de evaluar el grado de avance de los compromisos asumidos por el beneficiario en el marco de la ley promocional, cuyo incumplimiento pudiese hacer nacer la acción fiscal para exigir la restitución de beneficios tributarios y, consecuentemente, iniciar el plazo para su prescripción. Finalmente, cabe señalar que la relevancia del tema aquí abordado no solo radica en conocer los límites temporales de la acción fiscal contra el contribuyente, sino que, en algunos casos, podría generar implicancias en la restitución de garantías constituidas conforme a las exigencias del régimen de que se trate, cuyo mantenimiento no sería lógico exigir más allá de los plazos en que resulten ejecutables...”

Para concluir, entiendo pertinente señalar que, considerando que la Ley N° 25.080 exige en su artículo 6° la adhesión de las provincias y municipios al régimen por ella establecido, en materia de prescripción a nivel de impuestos provinciales, debía, a mi criterio, seguirse los lineamientos establecidos en el código fiscal provincial de que se trate. Ello así, siempre que no existiese una contradicción explícita entre la norma local y el Código Civil entonces vigente, pues ello -y bajo el criterio jurisprudencial sentado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación- implicaba que las disposiciones locales cediesen ante las contenidas en éste último. Simplemente cabe mencionar el fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación in re “Recurso de hecho en Filcrosa S.A. s/ quiebra s/ incidente de verificación de la Municipalidad de Avellaneda”³⁰, en el que se declaró que las normas locales que contradecían la regulación del entonces Código Civil en materia del plazo de prescripción eran contrarias a los artículos 31, 75 inciso 12 y 126 de la Constitución Nacional.

En efecto, el Supremo Tribunal sostuvo:

“...la prescripción no es un instituto propio del derecho público local, sino un instituto general del derecho, lo que ha justificado que, en ejercicio de la habilitación conferida al legislador nacional por el citado artículo 75 inc.12, este no solo fijara los plazos correspondientes a las diversas hipótesis en particular, sino que, dentro de ese marco, estableciera un régimen destinado a comprender la generalidad de las acciones susceptibles de extinguirse por esta vía...”

Agregó:

“...debe tenerse presente que del texto expreso del citado artículo 75 inc 12 de la Constitución Nacional deriva la implícita pero inequívoca limitación provincial de regular la prescripción y los demás aspectos que se vinculan con la extinción de las acciones destinadas a hacer efectivos los derechos generados por las obligaciones de cualquier naturaleza”.

A lo largo del tiempo que transcurrió entre el fallo “Filcrosa” y la actualidad, se reiteró en diversos fallos más el criterio de que la prescripción y las causales de suspensión e interrupción provinciales debían regirse por normas del entonces Código Civil de la Nación. Uno de los últimos

³⁰ “Filcrosa S.A. s/quiebra s/ inc. verificación Municipalidad de Avellaneda”. CSJN. 30.09.2003.

fallos dictados en consecuencia fue “Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c / Bottoni, Julio Heriberto s/ ejecución fiscal”³¹.

La posición de la Corte ha sido clara y sin lugar a dudas: la legislación provincial en materia de prescripción no podía ir más allá de lo previsto en las normas de fondo.

Con el nuevo Código Civil y Comercial, vigente a partir del 1° de agosto del 2015, se cambia este criterio estableciéndose lo siguiente en su artículo 2532:

“En ausencia de disposiciones específicas, las normas de este capítulo son aplicables a la prescripción adquisitiva y liberatoria. Las legislaciones locales podrán regular esta última en cuanto a plazos de tributos”. (El destacado es propio)

A su vez, en su artículo 2560, se prevé:

*“El plazo de la prescripción es de cinco años, **excepto que esté previsto uno diferente en la legislación local**”.* (El destacado es propio)

Este cambio es muy significativo, ya que ahora no resultaría aplicable a nivel provincial la normativa de fondo que venía aplicándose desde el fallo “Filcrosa”, el cual generaba previsibilidad y certeza al sujeto pasivo. Ahora se deja librado al fisco local la facultad de fijar nuevos plazos de prescripción, perdiéndose la unicidad de criterio vigente antes del 1° de agosto del 2015.

V.6. Efectos de la Resolución N° 33/2013 sobre el plazo de prescripción

La Ley N° 25.080 reglamenta, en su Capítulo V, artículo 28, las infracciones y sanciones correspondientes a esta ley de promoción, como lo son:

- Caducidad total o parcial del tratamiento otorgado.
- Devolución del monto del subsidio otorgado con las actualizaciones e intereses correspondientes.

³¹ “Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/Bottoni, Julio Heriberto s/ ejecución fiscal”. 6.11.2011.

- Restitución de los beneficios usufructuados tanto a nivel nacional, provincial y municipal.
- Multas que no excederán del treinta por ciento (30%) de las sumas declaradas como inversión.

Es importante resaltar que estas sanciones no impiden aplicar aquellas que correspondan por la Ley N° 11.683. A su vez, el mencionado artículo de la ley promocional establece que la autoridad de aplicación reglamentará los procedimientos necesarios para su instrumentación garantizando, por supuesto, el derecho de defensa.

La reglamentación de las sanciones de la ley surgió a través de la Resolución (SAGyP) N° 33, publicada en el Boletín Oficial el 27 de diciembre del 2013, es decir, 14 años después de la publicación del régimen de promoción forestal. En el capítulo III, artículo 52, se detallan las sanciones, que son las mismas que las enumeradas en el artículo 28 de la ley. Reviste especial interés mencionar que, en el punto 3 del referido artículo, se especifica entre las sanciones aplicables, la restitución de tributos no abonados.

Ahora bien, la prescripción de las acciones para imponer sanciones y hacerlas efectivas están reguladas en los artículos 82 y 83 de la resolución, disponiéndose, de modo genérico, que dichas acciones prescribirán a los dos años, de conformidad con lo previsto por los artículos 62, inciso 5), y 65 del Código Penal.

Sin perjuicio de ello, no parece razonable interpretar que una norma de rango resolutivo haya podido alterar los plazos de prescripción que, por leyes emanadas del Honorable Congreso de la Nación, resultan aplicables al momento de determinar y exigir el ingreso de tributos omitidos producto de incumplimientos promocionales.

V.7. Contribuyentes obligados y no obligados al régimen de garantías

La Resolución (SAGyP) N° 33 del 8 de enero de 2014 ha hecho un intento de limitar este régimen de garantías exceptuando de su constitución a determinados emprendimientos forestales a través de su artículo 101, el cual establece:

“Sustitúyese el artículo 1 de la Resolución 260 de fecha 22 de abril de 2005 de la ex Secretaría de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentos del entonces Ministerio de Economía y Producción, modificado por el artículo 39 de la

Resolución 390 de fecha 26 de noviembre de 2007 de la ex Secretaría de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentos del entonces Ministerio de Economía y Producción, el que quedará redactado de la siguiente manera:

Art. 1- Los titulares de emprendimientos que hayan recibido y usufructuado beneficios contemplados en la Ley N°: 25080 de inversiones para bosques cultivados, excepto el Apoyo Económico No Reintegrable previsto en el artículo 17 de la misma, deberán constituir las pertinentes garantías dentro de los cuarenta y cinco (45) días hábiles administrativos de la entrada en vigencia de la presente resolución. Dicho plazo podrá prorrogarse por otros diez (10) días hábiles administrativos y por única vez, a solicitud del interesado, siempre que existan causas atendibles que lo justifiquen.

*Quedan exceptuados de lo establecido en el párrafo anterior los titulares de proyectos forestales de plantaciones inferiores a las setecientas hectáreas (700 ha) en la Patagonia y quinientas hectáreas (500 ha) en el resto del país o de superficies equivalentes en montos para planes de tratamientos silviculturales según lo establecido en el artículo 18 de la Ley N° 25080. **Para el caso de proyectos foresto-industriales no regirá lo antedicho**". (El destacado es propio)*

En lo que hace a la exclusión planteada en el último párrafo para los proyectos foresto – industriales, obligándolos a la constitución de garantías en casos donde otros proyectos se ven exceptuados, se observa que, tratando de buscar una solución salomónica, la autoridad de aplicación ha violado un principio básico del derecho tributario que es el de igualdad. Como lo establece Valdés Costa³², debe haber igualdad en la ley, no deben establecerse desigualdades o discriminaciones, beneficiando a determinados individuos o grupos de individuos. De esta manera, la autoridad de aplicación aplicó una distinción de contribuyentes que en ningún momento el legislador había realizado, agravando más la situación para este tipo de proyectos. La Corte Suprema de Justicia de la Nación, en distintos fallos, estableció que debe prevalecer la intención del legislador, más allá de las imperfecciones técnicas de la instrumentación legal, sosteniendo que *“la primera regla de interpretación de las leyes es dar pleno efecto a la intención de legislador, siendo la primera fuente*

³² Valdés Costa, Ramón. “Curso de Derecho Tributario”, Editorial BdeF. Montevideo. República Oriental del Uruguay. 2013.

*para determinar esa voluntad la letra de la ley, cuyas palabras deber ser comprendidas en el sentido más obvio del entendimiento común”.*³³

Es clara la importancia que ha dado el legislador a la foresto industria al momento de debatir el entonces proyecto de ley. En efecto, el Senador Sage Sostuvo:

“El Estado no debe renunciar a la posibilidad de promover las inversiones forestales y foresto-industriales, sobre todo cuando estamos en presencia de un proyecto de ley como el que consideramos, que alienta la integración de esta actividad porque contempla desde la obtención de la semilla, la implantación del bosque, su manejo y la industrialización de la madera producida...”.

El mismo senador expresó:

“De todas maneras, señor presidente, todo régimen de promoción supone un sacrificio fiscal. Esto lo sabemos todos, pero creo que lo importante es elevar nuestra mirada sobre el corto plazo y alzarla para ver mucho más allá. (...) Si mediante la aprobación de este proyecto de ley logramos incorporar a la actividad productiva dos millones de hectáreas de nuevos bosques con las inversiones previstas logramos crear nuevos puestos de trabajo, seguramente lo impuestos que el Estado recibirá de ello compensarán con creces el sacrificio fiscal propuesto...”.

Por ello, a mi criterio, el artículo citado carece de validez en lo que hace a la discriminación planteada, dado que arbitra de manera innecesaria, diferenciando contribuyentes, algo que la labor legislativa, como queda demostrado, no realizó en ningún momento. De esta manera, genera un agravio constitucional dado que crea dos categorías de sujetos pasivos, modificando la propia Ley Nº 25.080, situación taxativamente vedada al Poder Ejecutivo, el cual no puede crear tributos ni alterar sus aspectos estructurales, ya que ello sería ir más allá del espíritu de la ley y violar el principio de legalidad.

VI. CONCLUSIÓN

La prioridad es realizar un replanteo de nuestra legislación actual para lograr eficiencia en la implementación de la nueva ley de promoción forestal que podría dictarse con efectos a partir del

³³ “Bunge y Born Comercial S.A. contra Administración Nacional de Aduanas”. CSJN. 11.06.98.

1° de Enero de 2019, fecha en que operará la caducidad del régimen vigente, en forma coordinada entre las autoridades nacionales y provinciales.

Pese a los 17 años transcurridos desde el dictado de la Ley N° 25.080 hasta la actualidad, se mantienen aún las discrepancias entre la normativa de fomento y las necesidades de los actores directos del proceso de producción forestal.

Cuestiones como la Resolución (SAGyP) N° 260/2005 y su régimen de garantías deberán evaluarse para dar una respuesta más adecuada a los tiempos que lleva un proceso productivo enmarcando en este régimen de incentivos. A través del desarrollo de este trabajo, dejé mención específica de los elementos con los que cuenta la autoridad de aplicación para certificar el desarrollo de bosques a los cuales otorgó la aprobación del proyecto. Desde el mismo momento de su aprobación, la Dirección de Producción Forestal conoce los elementos técnicos con los que cuenta el proyecto, las áreas de implantes, las especies a implantar, la producción media del proyecto y la producción de productos en el caso de proyectos foresto industriales. Además, recibe el apoyo de las autoridades provinciales, a través de su autoridad de aplicación en materia forestal, para certificar las plantaciones, sus podas y sus raleos, dado que todos los proyectos tienen apoyo económico no reintegrable. A su vez, cuenta con un detalle pormenorizado a través del acto administrativo que implica el certificado de estabilidad fiscal, que permite a lo largo del desarrollo del proyecto ver su viabilidad económica y forestal. Resulta, según lo expuesto, innecesario mantener un régimen de garantías de beneficios usufructuados por más de 10 años.

Como resultado, en los próximos años se generarán serias controversias en materia de constitución de garantías, dado que su costo se volcará al mercado financiero, en vez de generar nuevas inversiones en la actividad promovida.

Más allá de los plazos involucrados, a mi criterio, sólo se deberían garantizar el beneficio de devolución del IVA, el beneficio de amortización acelerada en el impuesto a las ganancias, el costo

computable del avalúo forestal a nivel de impuestos a las ganancias y las exenciones en tributos nacionales, provinciales y municipales que emanen del propio proyecto, quedando eximidos de dicha obligación los beneficios usufructuados ante la creación de nuevos impuestos con posterioridad a la obtención del certificado de estabilidad fiscal. Ello es así, toda vez que la figura de la estabilidad fiscal no constituye un mecanismo de devolución de impuestos ni tampoco puede subsumirse dentro de la categoría de las exenciones. En síntesis, no genera un beneficio económico sino hasta que se produzca una modificación al sistema tributario, por lo que no se debería garantizar la mayor presión tributaria que genere el gobierno con posterioridad a la obtención de la estabilidad fiscal, porque ello hace imposible cuantificar para el inversor el costo de la garantía que se solicita para este tipo de regímenes de promoción.

Si, a pesar de lo mencionado, la autoridad de aplicación sigue solicitando el requisito de constitución de garantías dispuesto en la Resolución (SAGyP) N° 260/2005, entiendo que dicha obligación tiene por límite la incuestionable aplicación de la Ley de Procedimiento Fiscal en lo que hace al instituto de la prescripción, regulado en su artículo 56, que condiciona el accionar del fisco. Dicha afirmación encuentra su refuerzo en el artículo 143, segundo párrafo, de la misma ley que establece:

“Cuando en uso de las facultades que le otorga esta ley la Administración Federal de Ingresos Públicos compruebe el incumplimiento de las cláusulas a que se refiere el primer párrafo de este artículo, podrá considerar a los fines exclusivamente tributarios, como caducos, total o parcialmente, los beneficios impositivos acordados, debiendo, en dicho caso, previa vista por 15 (quince) días al Organismo de Aplicación respectivo, proceder a la determinación y percepción de los impuestos no ingresados con motivo de la promoción acordada, con más su actualización e intereses”.

Con lo cual, dado que el régimen forestal cumple ciclos biológicos de larga data, por cierto se debe interpretar adecuadamente el momento de cumplimiento del proyecto. Actos administrativos emanados por la autoridad de aplicación a través de la certificación de la plantación y seguimiento

de los mismos a través de su crecimiento, permiten evaluar cuando el proyecto, a nivel biológico, se encuentra firme y sustentado en lo que prometió realizar el inversor en la presentación de proyecto en su oportunidad.

A tal efecto, resulta de utilidad remitirse a la propia Ley N° 25.080, en su artículo 32, que dispone:

“Créase en el ámbito del Congreso de la Nación, la Comisión Bicameral de Seguimiento de la ley de Inversiones para Bosques Cultivados, que tendrá las siguientes funciones:

- 1) Recibir informes semestrales acerca de la marcha e implementación del sistema de promoción de las actividades forestoindustriales establecida por la presente ley.*
- 2) Requerir al Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos los informes necesarios sobre el cumplimiento de la presente ley.*
- 3) Verificar la ejecución de las disposiciones establecidas en el título IV de la presente ley.*
- 4) Formular las observaciones y sugerencias que estime pertinente remitir al Poder Ejecutivo.”*

En virtud de la información con la que cuenta la autoridad de aplicación, podría establecerse el momento del cumplimiento del proyecto en diversas etapas de diferente duración y comenzar a contar la prescripción a partir de la finalización de cada una de ellas.

El propio presidente de la comisión de reforma del Código Civil y Comercial, Dr. Lorenzetti, en los considerandos que acompañaron el proyecto, explicó:

“Que se consagran nuevos plazos de prescripción reduciéndolo a la mitad el término general de los diez años actuales a los cinco años, lo cual es acorde a la dinámica de las relaciones jurídicas actuales y resulta por ello más razonable.”

Es decir, que allí también se consideró oportuna la reducción de los plazos.

En otras palabras, el Estado debe contar con mecanismos eficaces y oportunos para administrar con absoluta transparencia la falta de equidad que crea mediante la implementación de estos regímenes de promoción. La pregunta final es si el régimen de garantías no sufre falencias de operatividad de procesos de verificación y fiscalización adecuados por parte de la autoridad de

aplicación. Dicha falencias no deben suplirse con la imposición de garantías de beneficios usufructuados que duren décadas. Por el contrario deberá adoptarse como razonable criterio su liberación paulatina en función de lo instituido en materia de prescripción de las acciones fiscales frente a tributos nacionales o provinciales.

Encauzar adecuadamente este elemento tan esencial del régimen, como lo es la constitución de las garantías, permitirá aplicar mayores recursos para nuevos emprendimientos forestales, evitando desalentar el flujo de inversiones que debe generar este régimen de promoción en particular. De lo contrario, estaríamos distorsionando los verdaderos propósitos de la ley. Es ahí donde el legislador debe poner énfasis para saber adecuadamente lo que necesita el sector forestal.

Volviendo a las palabras que dijo el entonces senador Jorge Sager en la discusión de la ley forestal:

*“El Estado no debe renunciar a la posibilidad de promover las inversiones forestales y foresto-industriales, sobre todo cuando estamos en presencia de un proyecto de ley como el que consideramos, que alienta la integración de esta actividad porque contempla desde la obtención de la semilla, la implantación del bosque, su manejo y la industrialización de la madera producida”.*³⁴

En igual sentido se expresó el entonces Senador Melgarejo en la discusión de la ley forestal, al sostener:

*“Este proyecto de ley permite concentrar y ordenar toda la legislación dispersa del sector forestal , proporcionar estabilidad fiscal a los forestadores durante treinta años como mínimo y establecer un paquete de normas claras de incentivo para la implantación de bosques artificiales , fomentando de esa forma el desarrollo de una actividad largamente postergada”.*³⁵

A la situación descripta debe sumarse la carencia de una cultura forestal y de su adecuada promoción por parte del gobierno, lo que implica que haya aspectos regulatorios de disímil

³⁴ Senador Jorge Sager por la Provincia de Chaco. Discusión de la ley forestal. 1998: 15.

³⁵ Senador Melgarejo por la Provincia de la La Pampa. Discusión de la ley forestal. 1998:15.

interpretación, derivando en una falta de eficiencia en la aplicación de las normas forestales. Lo impulsores políticos no han podido responder con acierto a los interrogantes planteados.

A mi criterio, desde la creación de la ley madre forestal, que es la Ley N° 13.273, pasando por la Ley N° 21.695 de crédito fiscal del año 1977, hasta la actual Ley N° 25.080 con su última prórroga, se ha hecho un recorrido que, en los hechos, no fortaleció el núcleo de la política forestal en nuestro país.

El Dr. Carmelo Serrano³⁶ opina que una ley incentivo como lo es la forestal, deberá a lo largo de su tiempo de duración, dar seguridad jurídica tanto objetiva como subjetiva, generando certeza para los particulares que deseen invertir, de modo que no vean amenazadas sus posiciones jurídicas a través del tiempo. Ello se intentó lograr con la estabilidad fiscal, pero el actual régimen de garantías establecido en la Resolución (SAGyP) N° 260/2005, al exigir garantizar además de los beneficios fiscales obtenidos la presión fiscal establecida por los gobiernos de turno a posteriori de la emisión del certificado de estabilidad fiscal, atenta contra el derecho de libre iniciativa económica y contra el principio de igualdad que debe regir en todo régimen de incentivos fiscales vigente en nuestro país. Aunque se pueda considerar un régimen de excepción, toda ley promocional forma parte de una política fiscal de un Estado. Como dice el Dr. Serrano, no es un fenómeno antitético al de la tributación con existencia independiente de éste, sino al contrario una previsión específica y particularizada que coadyuva a la definición normativa de los hechos imposables.

Si el contenido de las situaciones jurídicas derivadas de tales estímulos es una relación económica de conveniencia entre la esfera patrimonial del sujeto pasivo y la actividad económica solicitada por la ley, su existencia conlleva una ventaja en la esfera jurídica patrimonial del sujeto al desarrollar la actividad y ninguna reglamentación posterior de la autoridad política del Estado la

³⁶ Lozano Serrano, Carmelo. "Exención tributaria y derechos adquiridos". Editorial Tecnos. Madrid. España. 1988.

debe alterar. Un cambio normativo puede afectar a quienes ya habían comenzado a disfrutar de las ventajas patrimoniales arbitradas por la ley de promoción. De allí, la importancia de considerar a la estabilidad fiscal como un contrato bilateral sinalagmático que genera en el inversor un derecho adquirido en la medida que cumpla con el proyecto presentado.

Volviendo al fallo líder para este tema en particular, como lo es “Metalmecánica c/ Gobierno Nacional”, cabe recordar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación expresó lo siguiente:

“Un plan de este tipo aprobado por la autoridad competente produce efectos obligatorios para ambas partes dentro de los principios y normas generales que rigen esta clase de operaciones, de modo que, su incumplimiento las expone a sufrir las consecuencias pertinentes, así como de los perjuicios que pudieran ocasionarse.

No debe olvidarse que si bien los actos administrativos de aplicación al régimen de la industria de automotores tales como la Resolución 184/62, constituyen modos del ejercicio del poder del Estado para fines de policía y fomento, ellos generan, como toda actividad oficial creadora de situaciones más o menos estables y permanentes, verdaderos derechos subjetivos, o por lo menos intereses legítimos, que pasan a integrar el patrimonio de los beneficiarios y representan valores apreciables. Por tal razón, y en virtud de notorias disposiciones constitucionales, la privación de tales derechos o el desconocimiento de tales intereses, supone jurídicamente la creación de situaciones similares a las que resultan de la rescisión unilateral de obligaciones existentes entre partes, con la consiguiente perspectiva de tener que indemnizar los valores patrimoniales afectados para no crear para el Estado el riesgo de demandas judiciales de elevado monto e imprevisible desenlace, es otro de los argumentos que me parecen importantes para fundar un criterio favorable al mantenimiento de la Resolución 184/62”.

En armonía con estos conceptos, cabe reproducir lo que expusiera la Corte en Fallos 175:368, al expresar que *“no existe ningún precepto de ley que declare inestables, revisibles, revocables o anulables los actos administrativos de cualquier naturaleza y en cualquier tiempo, dejando los derechos nacidos o consolidados a su amparo, a merced del arbitrio o del diferente criterio de las autoridades, cuyo personal sufre mutaciones frecuentes por ministerio constitucional, legal o ejecutivo”.*

A modo de síntesis, la próxima ley de promoción forestal que se dicte en reemplazo de la vigente deberá contener nuevas premisas en el desarrollo de los incentivos, como ser:

1. Mantenimiento del apoyo económico no reintegrable, pero con un cláusula de eximición de impuesto a las ganancias.

2. Eximición del Impuesto sobre los Créditos y Débitos en Cuentas Bancarias y Otras Operatorias a todos los movimientos de fondos que impliquen erogaciones o ingresos directamente relacionados con la actividad enmarcada en la ley de promoción forestal. En la actualidad, conforme al inciso t) del artículo 10 del Decreto N° 380/2001, la actividad forestal paga el mencionado impuesto salvo que se haya obtenido el certificado de estabilidad fiscal con anterioridad a la vigencia de la Ley N° 25.413.

3. Elevación, para los proyectos promovidos, de los porcentajes de contribuciones patronales computables, según la zona geográfica, como crédito fiscal en el IVA, actualmente previstos en el artículo 4° del Decreto N° 814/2001.

4. Exención en el Impuesto a las Ganancias de los dividendos, eliminando tanto la retención prevista en el último párrafo del artículo 90 de la ley que regula el gravamen, como la contemplada en su artículo 69.1 (“impuesto de igualación”), para los inversores del proyecto forestal.

5. Adecuación para la actividad forestal de la liquidación del Impuesto a las Ganancias, extendiendo el período fiscal en función de las distintas etapas de producción forestal como son la siembra, raleo comercial y tala rasa. En definitiva, asociarlo al ciclo productivo. Así, en la siembra, se podría diferir el cómputo de las amortizaciones de las inversiones incorporadas al régimen de promoción, al momento de las primeras ventas que se realicen producto de las podas (raleo para pulpa o biomasa), raleos comerciales (talas selectivas de madera aserrable) y tala de rasa definitiva. De esta manera, evitamos tener gastos que generen quebrantos impositivos que, por operar su plazo de caducidad, no puedan ser usados contra la primer ganancia que genere esta actividad.

6. Posibilidad de financiamiento para cubrir gastos de trabajos en forestación, regeneración del bosque, manejo y protección forestal, producción de plantas y plantines, plantación y manejo de

bosques, explotación de la madera u otros productos emergentes del bosque, elaboración de madera con destino industrial, destilación de la madera, preservación y secado de la misma y utilización de productos forestales como materia prima de la industria química o como fuente de energía.

7. Admisión de los costos de implantación de bosques, una vez certificados por la autoridad de aplicación forestal, como pago a cuenta del Impuesto a las Ganancias o como bono de crédito fiscal para su uso en el pago de otros impuestos como el Impuesto al Valor Agregado, como opción válida al apoyo económico no reintegrable.

8. Exención de derechos de importación y todos los tributos sobre la importación de aquellos bienes que requieran la producción de nuevos bosques, como pueden ser, a modo de ejemplo, los procesadores forestales. Ello así, en tanto los bienes importados no fueran producidos en el país en condiciones adecuadas de calidad y precio.

9. A nivel provincial, exención del 100% en el impuesto inmobiliario de las superficies afectadas a la forestación hasta la primera venta de la producción forestal en función de lo normado en la aprobación del proyecto³⁷. Por otro lado, exención del pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos a la mera compra por salida de productos forestales de la provincia generadora de los mismos.

10. Establecimiento, en función del desarrollo biológico de los bosques, de un acuerdo con fechas de cumplimiento parcial de metas, a partir de las cuales se admita la liberación de garantías.

Desde el punto de vista ambiental, no cabe duda que la forestación colabora activamente en el desarrollo de la fijación de bonos de carbono. Hoy, el concepto de proyecto forestal ha evolucionado a un nivel diferente donde no sólo se debe abarcar productos forestales, sino servicios ambientales y el componente social.

³⁷ Actualmente, en el artículo 6° de la Ley N° 25.080, se prevé una franquicia similar pero sólo como facultad de las provincias adheridas.

Temas importantes como la realización de proyectos de mecanismos de desarrollo limpio ambiental (MDL) para la realización de bosques, son de prioridad y deben quedar establecidos en la próxima ley que se dicte en la materia.

Resulta indispensable la correcta creación de una ley de incentivos a proyectos de bioenergía en mecanismo de desarrollo limpio, ya sea producto de residuos de biomasa, a través de su quema para la cogeneración de energía y vapor, como la generación de etanol o biodiesel a partir de la misma que suplante la utilización de combustibles fósiles y que aporte al desarrollo de un medio ambiente más limpio. Debería haber un mayor nivel de asociación del régimen forestal con la nueva Ley N° 27.191, modificatoria de la Ley N° 26.190 de Régimen de Fomento Nacional para el uso de Fuentes Renovables de Energía destinada a la Producción de Energía Eléctrica, sancionada el 23 de Septiembre de 2015.

Los mecanismos referidos deben lograr un desarrollo limpio y sostenible para la reducción de los gases de efecto de invernadero y para poder cumplir los compromisos del pacto de Kyoto.

Todos estos elementos deben complementarse con un proyecto de ley de promoción forestal que colabore activamente con las posibilidades de inversión y, consecuentemente, se convierta en una fuente generadora de empleo, evitando el clientelismo político a través de la generación de empleos públicos. Aunque este trabajo es una teorización de las virtudes y defectos que posee el actual régimen, con sólo mirar los éxitos obtenidos en la República Oriental de Uruguay y la República de Chile en la implementación de correctas políticas forestales, se entiende que la propuesta planteada puede verse realizada. Sólo basta una concientización de cultura forestal y dejar de pensar tanto en el cortoplacismo. Los escasos proyectos foresto industriales instalados luego de 17 años y la falta de crecimiento forestal en las zonas adecuadas para su desarrollo, demuestran que la Ley N° 25.080 no ha tenido los resultados esperados, ni el marco legal adecuado.

Sobre la base del conocimiento de la realidad existente en el ámbito forestal, me permito inferir los siguientes problemas:

- Falta de formalización de políticas forestales comunes en todo el territorio de la Nación, con la participación de todos los sectores.
- Falta de planificación territorial. Debemos promover el correcto uso de suelos para la actividad silvícola, que no compita con otras actividades. Sería necesaria una ley que establezca, en aquellas provincias que posean tierras aptas para la forestación, un cupo de hectáreas para su desarrollo.
- Ausencia completa del aspecto social en la legislación vigente, desconociendo las normas de certificación existentes a nivel mundial en temas forestales. Basta la simple lectura de las normas de certificación de manejo forestal del sistema Forest Stewardship Council (F.S.C) para darnos cuenta de la necesidad de que una promoción tan cerca del concepto ecológico y ambiental lo tenga como meta.
- Falta de legislación sobre política de participación social y educativa en el desarrollo de la actividad forestal. Basta el ejemplo de Chile, con sus políticas de incentivos a escuelas con orientación foresto industrial.

Se ha dicho que *“El carácter moral del desarrollo no puede prescindir tampoco del respeto por los seres que constituyen la naturaleza visible. Estas realidades exigen también respeto, en virtud de una triple consideración que merece atenta reflexión. La primera consiste en la conveniencia de tomar mayor conciencia de que no se pueden utilizar impunemente las diversas categorías de seres vivos o inanimados - animales, plantas, elementos naturales - como mejor apetezca, según las propias exigencias económicas. Al contrario, conviene tener en cuenta la naturaleza de cada ser y su mutua conexión en un sistema ordenado, que es precisamente el cosmos”*.³⁸

³⁸ Iglesia Católica Apostólica Romana, Compendio de la Doctrina Social de la Iglesia. Editorial Conferencia Episcopal. Marzo 2005. Buenos Aires.

- Falta de financiamiento adecuado para el desarrollo del sector forestal. El apoyo económico no reintegrable debería cumplir su pago en el menor tiempo posible, una vez aprobado la certificación de la forestación planteada. En la actualidad, los presupuestos exigüos hacen que dichos fondos no alcancen para proyectar a futuro desarrollos sustentables de forestación.

- Ausencia de fomento dentro del sistema educativo al desarrollo de futuros técnicos y profesionales del área a través de estudios secundarios y terciarios en zonas donde la forestación es una actividad preponderante.

VII. BIBLIOGRAFÍA Y OTRAS FUENTES

Leyes y Decretos nacionales

ARGENTINA. 1932. **Ley N° 11.683 de Procedimiento Fiscal**. Buenos Aires. *Boletín Oficial*, 12 de enero de 1933.

ARGENTINA. 1948. **Ley N° 13.273 de Riqueza Forestal**. Buenos Aires. *Boletín Oficial*, 6 de octubre de 1948.

ARGENTINA. 1973. **Ley N° 20.628 de Impuestos a la Ganancias**. Buenos Aires. *Boletín Oficial*, 31 de diciembre de 1973.

ARGENTINA. 1975. **Decreto 465/74 de Forestación**. Buenos Aires. *Boletín Oficial*, 18 de noviembre de 1974.

ARGENTINA. 1977. **Ley N° 21.608 de Promoción Industrial**. Buenos Aires. *Boletín Oficial*, 27 de julio de 1977.

ARGENTINA. 1977. **Ley N° 21.695 de Forestación Sistema Crédito Fiscal**. Buenos Aires. *Boletín Oficial*, 05 de diciembre de 1977.

ARGENTINA. 1979. **Ley N° 22.021 de Promoción a las Provincias de San Luis, La Rioja y Catamarca**. Buenos Aires. *Boletín Oficial*, 4 de julio de 1979.

ARGENTINA. 1989. **Ley N° 23.696 de Reforma del Estado. Emergencia Administrativa**. Buenos Aires. *Boletín Oficial*, 23 de agosto de 1989.

ARGENTINA. 1991. **Ley N° 23.966 Reforma impositiva/laboral. Financiamiento del régimen nacional de previsión social. Impuesto al valor agregado; impuesto sobre los combustibles líquidos y gas natural; impuesto sobre los bienes personales no incorporados al proceso económico; tasas judiciales**. Buenos Aires. *Boletín Oficial*, 20 de agosto de 1991.

ARGENTINA. 1991. **Decreto N° 2.419/91 de Forestación**. Buenos Aires. *Boletín Oficial*, 18 de noviembre de 1991.

ARGENTINA. 1994. **Constitución Nacional Argentina**. Buenos Aires. *Boletín Oficial*, 3 de enero de 1995.

ARGENTINA. 1995. **Decreto N° 710/95 de Forestación**. Buenos Aires. *Boletín Oficial*, 13 de Noviembre de 1995.

ARGENTINA. 1997. **Ley N° 24.857 de Forestación. Estabilidad Fiscal**. Buenos Aires. *Boletín Oficial*, 11 de septiembre de 1997.

ARGENTINA. 1998. **Ley N° 25.080 de Promoción de Inversiones Foresto-Industrial**. Buenos Aires. *Boletín Oficial*, 16 de Diciembre de 1998.

ARGENTINA. 1999. **Decreto N° 133/99. Reglamentación de la Ley N° 25.080 de Promoción de Inversiones Foresto- Industriales**. Buenos Aires. *Boletín Oficial*, 1 de marzo de 1999.

ARGENTINA. 2001. **Ley N° 25.438 de Protocolo de Kyoto y cambio climático**. Buenos Aires. *Boletín Oficial*, 19 de julio de 2001.

ARGENTINA. 2001. **Ley N° 25.509 de Derecho Real de Superficie Forestal**. Buenos Aires. *Boletín Oficial*, 17 de diciembre de 2001.

ARGENTINA. 2007. **Ley N° 26.331 de Protección Ambiental de bosques nativos**. Buenos Aires. *Boletín Oficial*, 19 de diciembre de 2007.

ARGENTINA. 2008. **Ley N° 26.360 de Promoción de Inversiones en bienes de Capital y Obras de Infraestructuras**. Buenos Aires. *Boletín Oficial*, 9 de Abril de 2008.

ARGENTINA. 2008. **Ley N° 26.432 de Prorroga y reforma de la Ley N° 25.080**. Buenos Aires. *Boletín Oficial*, 18 de diciembre 2008.

ARGENTINA. 2014. **Ley N° 26.994. Código Civil y Comercial de la Nación**. Buenos Aires. *Boletín Oficial*, 8 de octubre del 2014.

Resoluciones y Dictámenes

ARGENTINA. 2005. **Resolución N° 1.051/2001. Forestación. Recupero IVA**. Secretaría de Agricultura Ganadería y Pesca. Buenos Aires. *Boletín Oficial*, 23 de diciembre de 2005.

ARGENTINA. 2005. **Resolución N° 260/2005. Constitución de Garantías.** Secretaría de Agricultura Ganadería y Pesca. Buenos Aires. *Boletín Oficial*, 23 de marzo de 2005.

ARGENTINA. 2013. **Resolución N° 33/2013. Proyecto de Plantación y Actividades Silvícolas de especies forestales en bosques cultivados.** Secretaría de Agricultura Ganadería y Pesca. Buenos Aires. *Boletín Oficial*, 27 de diciembre de 2013.

AFIP. DGI. **Dictamen de la Dirección de Asesoría Técnica N° 25**, 21/04/2006.

Doctrina

3° CONGRESO FORESTAL ARGENTINO Y LATINOAMERICANO. **Conclusiones Finales.** Corrientes. 3 al 6 Septiembre de 2005.

ASOCIACIÓN FORESTAL ARGENTINA . **Presentación ante la Dirección de Forestación sobre los puntos controvertidos de la Resolución N° 260/2005.**

ATCHABAHIAN, Carlos. **El Impuesto a las Ganancias.** Editorial La Ley. Buenos Aires.

CASSAGNE, Juan Carlos. **Cuestiones de Derecho Administrativo.** Editorial Depalma. Buenos Aires. 1987.

CARUSONI, Nicolás. **Ponencia Asociación Forestal Argentina.** Buenos Aires. Septiembre 2004.

CHICOLINO, Ricardo M. – FERNÁNDEZ, Oscar A. **Cuestiones Fundamentales de Procedimiento Tributario Nacional.** Editorial Osmar D. Buyatti. Buenos Aires. 2007.

CONGRESO DE LA NACIÓN. **Discusión de la Ley N° 25.080.** 73° Reunión, 1° Sesión Extraordinaria del 16 de Diciembre de 1998. Buenos Aires. Boletín Informativo del Congreso de la Nación.

CORTI, Horacio G. **Los Beneficios Fiscales. Concepto, características y problemas jurídicos.** Aplicación Profesional N° 31.

CURÁ, José María. **Código Civil y Comercial de la Nación Comentado Orientado a Contadores.** Tomo VI. Ed. La Ley. 2014.

GARTLAND, Martín. **Política y Legislación Forestales.** Editorial Hemisferio Sur. Argentina. 2012.

GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina. **Derecho Tributario - Consideraciones Económicas y Jurídicas**. Editorial Abeledo Perrot. Argentina. 2009.

GARRIDO – ZAGO. **Contratos Civiles y Comerciales**. Editorial Universidad. Argentina. 1985.

IGLESIA CATÓLICA APOSTÓLICA ROMANA. **Compendio de la Doctrina Social de la Iglesia**. Editorial Conferencia Episcopal. Buenos Aires. Marzo 2005.

LOCURSCIO, Ana. **La prescripción impositiva en los regímenes de promoción económica. Parte I y II**. Consultor Tributario. Editorial Errepar. Buenos Aires. 2013.

LOPEZ MESA, Marcelo. **Código Civil y Leyes complementarias**. Editorial Lexis Nexis. Buenos Aires. 2008.

LOZANO SERRANO, Carmelo. **Exención tributaria y derechos adquiridos**. Editorial Tecnos. Madrid, España. 1988.

OLALLA DE LABRA, Andrés. **Promoción de la Actividad Forestal**. Práctica y Actualidad Tributaria. Errepar. Tomo XII, N° 541. Página 3-6. Buenos Aires. Abril de 2006.

VALDÉS COSTA, Ramón. **Curso de Derecho Tributario**. Editorial BdeF. Montevideo, República Oriental del Uruguay. 2013.

Jurisprudencia

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. **Bourdié c/Municipalidad de la Capital Federal**. 27.03.1925. Web www.csjn.gov.ar.

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. **Metalmecánica S. A. c/Gobierno Nacional**. 23.12.1976. Web: www.csjn.gov.ar.

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. **Bunge y Born Comercial S.A. c/Administración Nacional de Aduanas**. 11.06.1998. Web: www.csjn.gov.ar.

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. **Cerro Vanguardia S.A. c/D.G.I.** 30.06.2009. Web: www.csjn.gov.ar.

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. **Filcrosa S.A. s/quiebra s/ inc. verificación
Municipalidad de Avellaneda.** 30.09.2003. Web: www.csjn.gov.ar.

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. **Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires
c/Bottoni, Julio Heriberto s/ejecución fiscal - radicación de vehículos.** 6.12.2011. Web:
www.csjn.gov.ar.