



**Federación Argentina
de Consejos Profesionales
de Ciencias Económicas**

**CENTRO DE ESTUDIOS CIENTÍFICOS Y TÉCNICOS
(CECYT)**

**INFORME N° 24
ÁREA TRIBUTARIA**

**LOS IMPUESTOS EN LA
ACTIVIDAD FORESTAL**

AUTOR:

Dr. Ríos, Gonzalo Manuel

Informe N° 24 Área tributaria: los impuestos en la actividad forestal / dirigido por Luis A. Godoy. - 1a ed. - Buenos Aires : FACPCE, 2012.
64 p. ; 22x16 cm.

ISBN 978-987-27690-3-1

1. Impuestos. I. Godoy, Luis A., dir.
CDD 336.2

Fecha de catalogación: 12/03/2012

ÍNDICE

1.	Introducción	5
1.1.	Descripción de la actividad forestal	5
1.2.	Productos Obtenidos	7
1.3.	Análisis del Sector	8
1.3.1.	Ley de Defensa de la Riqueza Forestal	8
1.3.2.	Ley de Estabilidad Fiscal para Bosques Nativos	11
1.3.3.	Ley para Bosques Cultivados	11
1.4.	Razones para invertir en la Industria Forestal Argentina	12
2.	Incidencia del Impuesto a las Ganancias	16
2.1.	Plantaciones como Bienes de Cambio	17
2.2.	Plantaciones como Bienes de Uso	19
3.	Incidencia del Impuesto al Valor Agregado	21
3.1.	Ventajas y Características del IVA	21
4.	Análisis de la Ley 25.080	25
4.1.	Beneficiarios de la Ley 25.080	27
4.2.	Actividades Comprendidas	28
4.3.	Beneficios de la Ley 25.080	29
4.3.1.	Tratamiento Fiscal de las Inversiones Estabilidad Fiscal	30
4.3.1.1.	Tratamiento del IVA	34
4.3.1.2.	Tratamiento en el Impuesto a las Ganancias	36
4.3.1.3.	Impuestos Patrimoniales - Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta	37

4.3.2.	Apoyos Económicos o Subsidios Económicos	38
4.3.2.1.	Tratamiento Fiscal de los Subsidios	39
4.4.	Etapas de la Aplicación de la Ley 25.080	42
4.5.	Síntesis de la Ley 25.080.	42
4.5.1.	Beneficios a Nivel Nacional	42
4.5.2.	Beneficios a Nivel Provincial	43
4.5.3.	Ley 25.080 en números	43
5.	Conclusiones	45
6.	Anexo – Estadísticas	48
6.1.	Ley 25.080 – Montos, Superficie, Forestadores y Planes por Año	48
6.2.	Ley 25.080 – Montos aprobados por año y por provincia	49
6.3.	Ley 25.080 – Forestadores beneficiados por año y por provincia	50
6.4.	Ley 25.080 – Estadísticas totales por rango de productores	50
6.5.	Ley 25.080 – Superficies pagadas por años y por provincia	51
6.6.	Ley 25.080. Superficies realizadas por año y por provincia	55
6.7.	Superficie pagada por tarea por provincia	59
7.	Bibliografía	60
8.	Normas Vinculadas a la Actividad Forestal	61

1. INTRODUCCIÓN

El objetivo del presente trabajo es describir las tareas que se realizan en la actividad forestal, y luego puntualizar que impactos tienen los impuestos sobre ella.

Para lograr este propósito nos concentraremos en primer lugar en la descripción de la actividad forestal, exponiendo sus tipos de explotación, los distintos productos que se pueden obtener de ella y al finalizar esta parte del trabajo se intentará explicar las nuevas oportunidades que se presentan en esta actividad.

Siguiendo el análisis impositivo se describirá la ley 25.080 y la incidencia que en el Impuesto al Valor Agregado, en el Impuesto a las Ganancias y en otros tipos de tributos tiene sobre la actividad forestal.

En el análisis del impacto de los impuestos sobre este sector pondremos énfasis en la LEY 25.080 (BO 19/01/1999) DE INVERSIONES PARA BOSQUES CULTIVADOS, y por medio de cuadros y estadísticas se analizará el empleo de la misma. Los resultados obtenidos se compararán con los objetivos planteados con su sanción, sin perder de vista que en la actividad forestal, para obtener un producto que sea rentable, se necesita un horizonte de muchos años, dependiendo si se trata de un bosque nativo o implantado.

1.1. Descripción de la Actividad Forestal

La actividad forestal es aquella que se dedica al aprovechamiento de los recursos naturales que tienen su origen en el bosque.

A su vez este bosque puede ser nativo o implantado.

En nuestro país el bosque nativo, que son formaciones naturales, se encuentra clasificado en regiones fitogeográficas, destacándose a título enunciativo la Selva Misionera, el Parque Chaqueño, la Selva Tucumano – Boliviana, la Región del Monte, entre otras.

El Parque Chaqueño comprende las sub - regiones del Chaco Húmedo, Chaco Semiárido y Chaco Seco, y abarca las provincias de Chaco, Santiago del Estero, Formosa, Santa Fe, Norte de Córdoba, Sur de Tucumán, este de Catamarca y La Rioja. Estas regiones fitogeográficas se caracterizan por tener especies autóctonas, típicas de cada zona, por ejemplo en el Parque Chaqueño predomina el quebracho colorado, quebracho blanco, itín y Algarrobos entre otras, estas se caracterizan por la cantidad de años que necesitan para adquirir un diámetro adecuado para poder ser utilizadas económicamente (el llamado turno económico), alrededor de 50 años.

El destino que se le da a la madera de estas especies es diverso, puede emplearse indistintamente para carpintería, elaboración de durmientes, producción de tanino, postes, rodrigones, carbón y leña.

El bosque implantado es aquel creado por el hombre y puede estar compuesto de una o varias especies forestales. La elección de la especie depende de la zona y del mercado. Así por ejemplo en la provincia de Misiones crecen muy bien los pinos y los eucaliptos, ambas especies exóticas, originarias de EEUU y de Australia.

El destino que se le da a la madera de estos bosques también son diversos: comienza con la madera en forma de chips, pequeñas astillas obtenidas por medios mecánicos, que se los utiliza para la fabricación del papel, y tablero de partículas, para aserrado (machimbre, madera de obra y mueblería) y para debobinado (obtención de láminas para la producción de la llamada madera terciada y multilaminados).

A diferencia del bosque nativo, el bosque implantado genera ingresos a partir del cuarto o quinto año, donde, con los árboles ob-

tenidos del primer raleo se obtienen chips por un proceso de molienda y desde el segundo a tercer o cuarto raleo se obtienen maderas para aserradero y en el quinto raleo o corta final, turno de alrededor de 25 años, el producto obtenido se destina a debobinado, principalmente.

Una cuestión a dilucidar es si las plantaciones, tanto nativas como implantadas constituyen fruto o capital, "...los bosques son capitales. Es decir productos del suelo, que no tienen el carácter de frutos, porque su crecimiento es muy largo, su producción no tiene ninguna periodicidad y son ellos mismos cosas fructíferas. Por excepción, algunos árboles llegan a ser frutos cuando son producidos de una manera periódica, en vista de la consumición y de la venta de la madera. Entre los primero coloca a los árboles de adorno, los frutales y los dejados en reserva como capital. Entre los segundos, a los montes tallares (bois tullis) y los árboles de alto desarrollo (haute futaie)"¹, la importancia de esta clasificación es que los bosques que son caracterizados como capital pueden ser amortizados, ya que son bienes de uso, los bosques caracterizados como frutos, no son amortizables ya que constituyen bienes de cambio.

1.2. Productos Obtenidos

Los productos que se obtiene de la actividad forestal son los siguientes:

Bosque nativo

- Rollizos. Son utilizados en los aserraderos.
- Tanino

¹ MARCHEVSKY Rubén A., "IMPUESTO AL VALOR AGREGADO – ANÁLISIS INTEGRAL", Errepar, 2006. Pág. 986.

- Durmientes
- Postes y rodrgones
- Carbón vegetal
- Leña (verde y campana)

Bosque implantado

- Chips
- Machimbre
- Tirantes
- Láminas
- Corteza

1.3. Análisis del Sector

En nuestro país la actividad forestal esta asentadas en tres leyes nacionales fundamentales, a las cuales las provincias deben adherirse para que estas tengan vigencia en cada jurisdicción provincial. Las mismas son:

- Ley de la Defensa de la Riqueza Forestal. Ley 13.273 (BO 06/10/1948).
- Ley de Estabilidad Fiscal para Bosques Nativos. Ley 24.857 (BO 11/09/1997).
- Ley Para Bosques Cultivados. Ley 25.080 (BO 19/01/1999).

1.3.1. Ley de Defensa de la Riqueza Forestal

La ley 13.273, y modificatorias, es la ley de Defensa de la Riqueza Forestal, en esta se define el concepto de bosque y se entiende por tal "toda formación leñosa, natural o artificial, que por su conte-

nido o función sea declarada en los reglamentos respectivos como sujetas al régimen de esta ley"².

Esta ley clasifica³ a los bosques en:

- a) **Protectores:** Son aquellos bosques que sirven por su ubicación para:
 - a.1. Fines de defensa nacional.
 - a.2. Proteger el suelo, caminos, la costa marítima, riberas fluviales y orillas de lagos, lagunas, islas y prevenir la erosión de las planicies y terrenos en declive.
 - a.3. Proteger y regularizar el régimen de las aguas.
 - a.4. Fijar médanos y dunas.
 - a.5. Asegurar condiciones de salubridad pública.
 - a.6. Defensa contra la acción de los elementos, vientos, aludes e inundaciones.
- b) **Permanentes:** Son aquellos bosques que por su destino, constitución de su alameda y/o formación de su suelo deban mantenerse:
 - b.1. Los que formen los parques y reservas nacionales, provinciales o municipales.
 - b.2. Aquellos en que existieren especies cuya conservación se considere necesaria.
 - b.3. Los que se reserven para parques o bosques de uso público.
- c) **Experimentales:** Son considerados bosques experimentales:

² Artículo 1º .Decreto Nacional 710/95, BO 13/11/95. www.infoleg.gov.ar

³ Artículos 7 a 12. Ley 13.273. BO 30/09/1948. www.infoleg.gov.ar

- c.1. Los que se designen para estudios forestales de especies indígenas.
- c.2. Los artificiales destinadas a estudio de acomodación, aclimatación y naturalización de especies indígenas o exóticas.

d) *Montes especiales:* Son considerados montes especiales:

- d.1. Los de propiedad privada creados con miras a la protección u ornamentación de extensiones agrícolas, ganaderas o mixtas.

e) *De producción:* Se consideran bosques de producción los bosques naturales o artificiales de los que resulte posible extraer periódicamente productos o subproductos forestales de valor económico mediante explotaciones racionales.

En esta ley también se establece la prohibición de la devastación de bosques y tierras forestales y además la utilización irracional de los productos forestales. Esto no significa que el propietario de un inmueble con plantaciones no pueda explotar económicamente su propiedad, sino que deberá contar con la autorización y conformidad de la autoridad forestal pertinente, (generalmente es una Dirección de bosques de la provincia a la cual hay que presentarle un plan de manejo).

Además la ley trata de fomentar la existencia de boques y plantaciones ya que el punto VII de la misma establece una serie de beneficios para aquellas personas que tengan superficies con bosques como por ejemplo: el acceso al crédito en el Banco Nación Argentina, disminución de la base imponible en el impuesto inmobiliario, acceder a premios estímulos por la producción etc.

1.3.2. Ley de Estabilidad Fiscal para Bosques Nativos

La ley 24.857 (BO 11/09/1997), establece que toda actividad forestal así como el aprovechamiento de bosques comprendidos en la ley 13.273 gozarán de una estabilidad fiscal a partir de la fecha de presentación del estudio de factibilidad del proyecto respectivo.

Se define en esta el concepto de estabilidad fiscal para proyectos de bosques nativos. Esta definición abarca a todos los tributos nacionales, provinciales o municipales o la creación de otros nuevos que alcancen como sujeto de derechos a los titulares de los emprendimientos. Este concepto no alcanza al IVA, a los recursos de la seguridad social y a los tributos aduaneros, toda vez que ellos se ajustan al tratamiento tributario general.

Se define además en la ley el concepto de manejo sustentable de bosque natural o nativo entendiéndose por tal "a la utilización controlada del recurso forestal para producir beneficios madereros y no madereros a perpetuidad, con los objetivos básicos del mantenimiento permanente de la cobertura forestal y la reserva de superficie destinadas a la protección de la biodiversidad y otros objetivos ecológicos y ambientales"⁴. Lo que refleja esta definición es un principio básico de manejo sustentable el cual establece que se debe extraer del bosque sólo lo que se produce y no más, porque esto es lo que ocasiona la deforestación de nuestros bosques.

1.3.3. Ley 25.080 para Bosques Cultivados

Con esta ley se pretende incentivar la producción forestal ya que la misma otorga una serie de beneficios a quienes realicen inversión en este sector, a través de un régimen de promoción a las que se efectúen en nuevos emprendimientos forestales y en ampliación

⁴ Art. 2 inc b) Ley 24.857 (BO 11/09/1997). www.infoleg.gov.ar

de los existentes. Esta ley fue sancionada el 16 de diciembre de 1998 y tenía en principio 10 años de vigencia y con la ley 26.432 (BO 21/12/2009), se prorrogó 10 años más los efectos de la misma. El objetivo de la ley es entre otros aumentar la superficie forestal en nuestro país.

La ley 25.080 será analizada en extenso en el apartado 4 del presente trabajo.

Desde el punto de vista de las políticas específicas para el sector forestal podemos observar que el Estado Nacional pretende con este conjunto de leyes proteger a los bosques nativos e incrementar su inventario forestal; esta es una actividad muy rentable y poco difundida en nuestro país y se observa en la actualidad que los mayores inversores en el sector representan a capitales extranjeros.

1.4. Razones para invertir en la Industria Forestal Argentina

Las razones por las cuales es conveniente invertir en nuestro país son las siguientes:

a. Altas tasas de crecimiento. Una de las principales fortalezas del sector forestal en nuestro país es la velocidad del crecimiento de los bosques implantados. Esto se debe a que las especie eucaliptos, pino y salicáceas se adaptaron de la mejor manera al suelo de Argentina.

b. Marco legal atractivo para inversiones. En Argentina existen las siguientes leyes que hacen que la inversión en el sector forestal sea atractivo:

1. Ley de inversiones extranjeras.
2. Incentivos de la ley 25.080 para bosques cultivados.
3. Incentivos generales a la inversión.

- c. Amplias superficies con aptitud forestal a bajos precios comparados con otros países.** Nuestro país posee amplias extensiones de tierras susceptibles de ser forestadas y en las cuales se adaptan especies (p/e eucaliptus) de otros países; además el precio de la hectárea en nuestro país es relativamente menor al que se encuentra en otros países.
- d. Incentivos Económicos.** Existen apoyos económicos para el desarrollo de la actividad de forestación el cual se encuentra su respaldo en la ley 25.080. Esta actividad encuentra opciones de financiación en el Banco Nación y en el BICE con diferentes líneas de crédito.
- e. Variedad de climas, suelos y especies.** Nuestro país se caracteriza por poseer una amplia variedad de climas, esto es debido a su amplio territorio, y es así que podemos encontrar climas templados, tropicales, áridos, entre otros. A su vez los distintos tipos de clima que se encuentran en el territorio de nuestro país nos permiten apreciar diferentes tipos de suelos que se encuentran estrechamente relacionados con el clima de la región analizada. En función al clima y del suelo es que distintas especies arbóreas pueden ser seleccionadas para su plantación, dependiendo de la región de nuestro país en consideración.
- f. Mercado atractivo para bonos de carbono.** La forestación es una de las vías a ser utilizadas para dar solución a los problemas ambientales, y solo aquellos países que posean tierras aptas para ser utilizadas en la actividad forestal serán las que puedan aprovechar estas oportunidades de inversión.

"Con el objetivo de contrarrestar el aumento de los Gases Efecto Invernadero por acción del hombre se profundizó el estudio del ciclo del carbono y se destacó la importancia que tiene la fotosíntesis y por ende los vegetales para atrapar carbono atmosférico y transformarlo en materia vegetal. Por tal motivo se

comenzó a considerar que las plantaciones forestales son excelentes sumideros de carbono atmosférico"⁵.

En el marco del Protocolo de Kioto, los 15 países más industrializados convinieron reducir para el período 2008 – 2012 sus emisiones de carbono que provocan el efecto invernadero. Es aquí donde se presenta la oportunidad de inversión en el sector, porque Argentina puede vender bonos de carbono a precios internacionales. Los países industrializados deberán efectuar plantaciones forestales con el objetivo de obtener los bonos de carbono. El costo de obtener estos bonos es inferior en nuestro país, (por ejemplo en USA el costo de disminuir la emisión de carbono se encuentra entre u\$\$/ ton 50 y 150, en Japón u\$\$/ 300 ton, en nuestro país el costo aproximado es de u\$\$ 10 la tonelada).

El tema de los bonos de carbono es un asunto muy importante y de mucho estudio; el presente punto es solo una enunciación y no es objeto del presente trabajo.

g. Servicios de Silvicultura desarrollados. En nuestro país es posible disponer de servicios y materiales de muy buena calidad para cualquier tipo de plantación forestal en todo el territorio del mismo. Esto se debe a que:

- Existen viveros especializados en cada una de las áreas forestales,.
- Se desarrollan plantines de muy buena calidad de viveros privados y también del INTA (Instituto Nacional de Tecnología Agropecuaria).
- Existe en nuestro país un sistema de certificación de semillas para forestar; esto garantiza la excelencia en las plan-

⁵ www.opcionesforestales.com.ar/razones

taciones obtenidas y se encuentra reglamentado por la SAGPyA.

- Existen muchas empresas de servicios para tareas de plantaciones y manejo de las áreas forestadas.

h. Disponibilidad de recursos productivos. Con respecto a los recursos productivos podemos mencionar que en nuestro país cuenta con una infraestructura adecuada en lo que se refiere a caminos, ferrocarriles y además cuenta con la hidrovía Paraná – Paraguay la cual atraviesa la zona forestal más desarrollada de nuestro país que es la Mesopotámia.

2. INCIDENCIA DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

El impuesto a las ganancias es un impuesto que grava la obtención de renta en el país y en el extranjero para los sujetos que tengan residencia en el país y las rentas obtenidas en nuestra Nación para los no residentes.

Existen distintas teorías para gravar las rentas:

1. **Teoría de la Fuente:** Para esta teoría existe ganancia cuando hay un hecho generador y este no se agota una vez obtenida la renta. Existe una permanencia de la fuente generadora.
2. **Teoría del Balance:** Para esta categoría todo incremento de capital es una ganancia.

Nuestra legislación establece que para las personas jurídicas se gravará la renta en función de la teoría del balance y a las personas físicas en función de la teoría de la fuente.

El impuesto se encuentra dividido en 4 categorías:

- **Primera Categoría:** Renta del Suelo.
- **Segunda Categoría:** Renta de Capitales.
- **Tercer Categoría:** Renta de Participación Empresaria.
- **Cuarta Categoría:** Renta del Trabajo Personal.

Como **sujetos del impuesto** podemos enumerar:

- Personas de existencia visible.
- Sucesiones Indivisas.
- Personas de existencia ideal.

- Beneficiarios del Exterior.
- Establecimientos permanentes.

Dentro de la actividad forestal, con respecto a la plantación, al momento de dar valor a la misma, debemos diferenciar si nos encontramos frente un bien de uso o de un bien de cambio⁶, ya que la forma de valuación será distinta en uno u otro caso.

2.1. Plantaciones como Bienes de Cambio

La ley del Impuesto a las ganancias, en su texto legal, no establece como deben ser valuadas las plantaciones forestales encuadrada como bienes de cambio, cuando la fuente de la renta sea Argentina, sí lo hace cuando las ganancias son de fuente extranjera, en el artículo 151 de la ley, estableciendo que las explotaciones forestales deben ser valuadas al **costo de producción**.

La doctrina, ante el vacío legal existente, plantea distintos tipos de valuación:

- ◆ Costo de producción.
- ◆ Valor de Plaza.
- ◆ Valor de plaza menos gastos de venta.

Los autores Carlos Raimondi y Adolfo Atchabaian consideran válido que para la valuación de explotaciones forestales de fuente Argentina, se aplique por analogía, el criterio seguido por la ley para las explotaciones forestales de fuente extranjera, es decir valorar las mismas a su costo de producción. Justifican su postura en el espíritu del artículo 76 del decreto reglamentario de la ley, " que admite la adopción de sistemas distintos a los establecidos en el

⁶ Por ejemplo a) Plantaciones Forestales como Bien de Uso: Cortinas de Viento. b) Plantaciones forestales como Bienes de Cambio: Bosques implantados para su posterior venta.

presente artículo, para el supuesto en el cual la característica del caso lo justifiquen"⁷.

Dentro del Costo de producción podemos encontrar⁸:

- ◆ Desmante.
- ◆ Endicamiento.
- ◆ Zanjeo.
- ◆ Sistematización o preparación del terreno.
- ◆ Almacigos.
- ◆ Guías o estacas.
- ◆ Mano de Obra.
- ◆ Amortización de maquinarias y equipos afectados a la forestación.

Según la ley 21.965 (BO 02/04/1979), no deben ser considerados dentro del costo de producción:

- ◆ El valor del terreno.
- ◆ Arrendamientos pagados.
- ◆ Costos de financiación.

Con respecto a los ingresos obtenidos por la actividad, estos se generarán en función de la especie elegida e implantada, (por lo general el primer corte se produce entre el tercer y el séptimo año de efectuada la implantación; la fecha del primer corte se encuentra relacionada con la especie seleccionada). Este primer corte es conocido como raleo, y consiste en eliminar aquellos árboles de-

⁷ RAIMONDI, Carlos A., ATCHABAIAAN Adolfo, "El Impuesto a las Ganancias", DEPALMA, 1999, pág. 547.

⁸ BAVERA, M. Josefina, FRANKEL, Gustavo, VANNEY, Carlos, "Agricultura y Ganadería", 3° Edición. ERREPAR. Año 2004.

fectuosos, que permite a los que quedan un mejor crecimiento. El destino que se da a lo obtenido en esta etapa de raleo es variado y cambia según la especie seleccionada. Estos ingresos se encuentran alcanzados por el impuesto siguiendo el criterio de devengado en función del momento en que se efectúe la venta.

Considero que en la Ley del Impuesto a las Ganancias debería estar expresamente establecida la forma de valuación de las plantaciones en una explotación forestal que revistan el carácter de bien de cambio que tenga como fin su comercialización para dar seguridad jurídica al contribuyente ya que como vimos, ante el vacío legal existente se debe aplicar por analogía el criterio de valuación establecido para los bienes de cambio y cuyas ganancias sean de fuente extranjera según el Título IX de la ley analizada.

2.2. Plantaciones como Bienes de Uso

En el caso de bosques que estén encuadrados como bienes de uso, (por ejemplo las plantaciones frutales etc), el valor de los bosques se formará por el costo atribuible a los mismos, según el artículo 75 de la ley del impuesto bajo análisis.

Para determinar el costo atribuible al bosque, según RG (DGI) 2165 hay que tener en cuenta los siguientes conceptos⁹:

- ◆ Erogaciones relativas al estudio.
- ◆ Gastos de exploración de las fuentes naturales.
- ◆ No corresponderá computar las inversiones en bienes de uso.

Todos estos gastos deben ser considerados, hasta el momento en que se determina la posibilidad de efectuar una explotación económica del bosque.

⁹ RG 2165 (DGI) BO 26/03/1979, www.infoleg.gov.ar.

Para el cálculo de la amortización impositiva anual hay que determinar el valor unitario de agotamiento que se calcula dividiendo el costo atribuible sobre el número de unidades que se calcule extraer y a ese importe hay que multiplicarlo por la cantidad de unidades extraídas en el ejercicio fiscal.

Según el artículo 87 del DR el monto total de las deducciones no podrá superar en ningún caso del costo del bien.

En el caso de que para calcular el costo del bien a amortizar el método utilizado, enunciado en párrafos anteriores, no fuera de utilidad, "la DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA podrá autorizar otros sistemas destinados a considerar dicho agotamiento siempre que sean técnicamente justificados", para esto se deberá presentar en AFIP un escrito solicitando y justificando el cambio de método de cálculo del valor del bien a amortizar.

3. INCIDENCIA DEL IVA

El Impuesto al Valor Agregado (IVA) es un impuesto recaudado por la Nación que encuentra su sustento legal en el artículo 75 inc. 2º de la Constitución Nacional que expresa que corresponde al Congreso de la Nación imponer contribuciones indirectas en el territorio nacional.

El IVA es un impuesto al consumo que pretende gravar la renta consumida como manifestación de la capacidad contributiva. Es un impuesto general porque alcanza a todos los bienes y servicios. La imposición indirecta en el IVA es plurifásica porque alcanza a toda la cadena de operación. El IVA es no acumulativo porque en la mecánica del impuesto se tiene en cuenta lo tributado en la etapa anterior. Por último el impuesto sigue un criterio de integración financiera que consiste en deducir del impuesto generado por las ventas, locaciones o prestaciones, el correspondiente originado en las compras, locaciones o prestaciones del mismo período, sin importar la vinculación física de unos y otros.

3.1. Ventajas y Características generales del Impuesto

Las principales **ventajas** del IVA son:

- a) Es un **impuesto neutral** porque mitiga la acumulación de impuesto. La condición que establece es que tenga una sola tasa y que no existan exenciones.
- b) Permite aplicar distintos tipos de tasas. Actualmente la tasa general del impuesto es del 21% y algunos servicios se encuentran alcanzados al 27%.

- c) Permite conocer con precisión la incidencia del impuesto en el costo del producto.
- d) Facilita el control por oposición entre los contribuyentes obligados al ingreso del impuesto.
- e) El impuesto no se exporta ya que a aquellos contribuyentes que efectúan exportaciones de bienes o servicios se les reintegra, mediante mecanismos establecidos en la normativa legal, el valor del impuesto pagado en el mercado interno.

Las **características generales** del impuesto son las siguientes:

- a) Es un impuesto real porque no tiene en cuenta la característica de la persona.
- b) Es un impuesto objetivo; porque el elemento determinante es una transferencia de dominio. En algunos casos puntuales se transforma en un impuesto personal, porque tiene en cuenta determinadas ventas a determinados sujetos.
- c) Es un impuesto que evita la piramidación. La piramidación se produce cuando el aumento del precio final del tributo es superior al impuesto que recauda el fisco. En algunos casos puntuales no se evita la piramidación como por ejemplo cuando existan etapas intermedias exentas.
- d) Mitiga la acumulación pues el objeto de la imposición no es el valor total del bien, sino el mayor valor que el producto adquiere en cada etapa.

Analizando la actividad forestal propiamente dicha, podemos observar que la enajenación de madera, o de los distintos productos o subproductos derivados de ella se encuentran alcanzados por el IVA conforme lo establece la norma del impuesto, que establece que se encuentran alcanzados por este las ventas de cosas muebles, con la condición de que sea efectuada en el país y realizada

por los sujetos que tengan habitualidad en este tipo de operatoria o realicen ventas por cuenta de terceros.

No existen pautas legales que definan el concepto de habitualidad, "si hay indicios que nos dan la pauta de que nos encontramos frente de una habitualidad en la venta y esto produce que la operación se encuentre gravada con IVA:

- finalidad de lucro de la actividad.
- La frecuencia con la que se realiza este tipo de operación.
- La importancia relativa de la misma – en cuanto a ingresos – en el contexto de actividad del sujeto.
- La inclusión en el objeto social cuando se trate de sociedades.
- La vinculación con la actividad del sujeto"¹⁰.

Es aquí donde adquiere importancia la clasificación de los bosques que enumeramos en el punto 1.3.1 del presente trabajo ya que si se efectúa venta de madera proveniente de bosques tipificados como Protectores, Permanentes o Experimentales, la misma no se encontraría alcanzada por la imposición del IVA, porque no hay habitualidad en la operación. Ahora si lo que se enajena son productos derivados de bosques especiales o de producción, esta operación sí se encuentra alcanzada por el impuesto ya que quien realiza la venta es habitualista según la norma analizada.

El nacimiento del hecho imponible para esto tipos de operaciones se produce, como regla general, en el momento en que se entrega el bien (maderas, postes, rodillos etc.), emisión de factura, o acto equivalente, lo que fuere anterior.

¹⁰ MARCHEVSKY, Rubén A. "Impuesto al Valor Agregado. Análisis Integral". Editorial Errepar (Buenos Aires, 2006) Pág 198.

Existen situaciones especiales, que están previstas en el texto legal, y que están relacionadas con la comercialización de productos primarios que provienen, entre otros, de la actividad forestal.

La primera de estas situaciones está referida al momento en que se perfecciona el hecho imponible en aquellos casos en los cuales la fijación del precio tenga lugar con posterioridad a la entrega del producto; en estos casos el hecho imponible se perfecciona en el momento en que se determine el precio.

La segunda situación prevista en la ley es cuando se comercialicen productos primarios mediante **operaciones de canje** por otros bienes, locaciones o servicios gravados que son recibidos con anterioridad a la entrega del producto. La ley deja establecido que para las dos partes intervinientes el hecho imponible se perfecciona en el momento en que se produzca la entrega del producto primario.

En aquellos casos en que se demuestre fehacientemente la posibilidad de cumplimiento de entrega del producto, se admitirá que el productor primario no entregue los productos comprometidos, (por ejemplo un incendio del bosque, la madera se encuentre mojada etc). Si el contribuyente no demuestra la imposibilidad de cumplimiento la figura de operación de canje se desvirtúa y la generación del hecho imponible se retrotrae al momento original de la celebración del contrato de canje y se la considera una operación normal de venta.

En aquellas situaciones en que la figura de operación de canje no incluya al 100% de la transacción, la norma es aplicable al porcentaje referida a la operación de canje.

Una situación especial que se presenta es la compra – venta de árboles en pie a otros productores. Este supuesto se encuentra alcanzado por el IVA ya que en su artículo 2 inciso a) la ley establece que se consideran venta la enajenación de bienes adheridos al suelo al momento de su transferencia, con la condición de que tengan para el responsable el carácter de bien de cambio.

4. ANÁLISIS DE LA LEY 25.080

La actividad forestal tiene una ley de inversiones para bosques cultivados, bajo el número 25.080, esta ley fue sancionada el 16 de diciembre de 1998 y promulgada de hecho el 15 de enero de 1999 y establece en su artículo primero un régimen de promoción de las inversiones que se efectúen en nuevos emprendimientos forestales y en las ampliaciones de los bosques existentes¹¹.

En el presente punto trataremos de ver la utilización que se hizo de la ley bajo análisis teniendo en cuenta que los beneficios otorgados por esta ley tienen un plazo de duración de 10 años desde la promulgación de esta, los cuales por ley 26.432 (B.O. 29/12/2008) fueron prorrogados 10 años más. Es decir que gozarán de los beneficios de la ley todos los proyectos presentados hasta el 31/12/2018.

La aplicación del Régimen de Promoción establecido por la ley, sigue normas observadas en otros países relacionadas con la actividad y se agregan beneficios no previstos en otras legislaciones.

La ley otorga beneficios fiscales, tanto a nivel nacional, provincial como municipal, entre los que podemos mencionar:

- Devolución de IVA por compra de bienes, locaciones o prestaciones de servicios que se destinen exclusivamente al proyecto.
- Amortización acelerada de los bienes de capital afectados al proyecto.
- Los revalúos anuales de las plantaciones no tendrán efecto fiscal en el Impuesto a las ganancias.

¹¹ Artículo 1°. Ley 25080 (BO 19/01/1999). www.infoleg.gov.ar

- Los proyectos gozarán de estabilidad fiscal de 30 años prorrogables por 20 años más.
- No se encuentran alcanzado por los impuestos patrimoniales aquellos bienes afectados a la actividad forestal.
- A nivel provincial podrán ser eximidos del impuesto a los sellos, ingresos brutos, impuesto inmobiliario, dependiendo siempre de la legislación de cada provincia.

Por otra parte la ley otorga beneficios económicos ya que subsidia, mediante un apoyo económico no reintegrable los costos de implantación del proyecto y cuyo monto estará definido en función de la superficie forestada.

Se propuso con esta ley alcanzar una superficie forestada en nuestro país de 2 millones de hectáreas y sólo se consiguió en los diez años de vigencia de la misma 1,2 millones de hectáreas¹².

Con la aplicación de este tipo de leyes, países vecinos como Uruguay, Chile y Brasil obtuvieron importantes beneficios económicos por la radicación de inversiones extranjeras.

Dentro del título IV de la ley se encuentra el tratamiento fiscal de las inversiones, destacándose el artículo 8° en el cual se establece que los emprendimientos comprendidos en la ley gozarán de una estabilidad fiscal por el término de 30 años el cual bajo determinadas condiciones puede ser extendido hasta un máximo de 50 años.

Dentro de nuestro sistema tributario es digno destacar que pueda mantenerse por un determinado período de tiempo una estabilidad fiscal; luego analizaremos su alcance, que permitiría a los empresarios poder tomar decisiones y que no se vean alterados los factores que influyeron en esa decisión; incluso se convierte en una ventaja competitiva ya que comparando nuestra legislación con

¹² www.argentinaforestal.com (28/11/2008)

la de otros países se destaca la característica de la estabilidad fiscal en las inversiones forestales.

La autoridad de aplicación de la ley es la Secretaría de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentación (SAGPyA) dependiente del Ministerio de Economía de la Nación. Esta Secretaría puede a su vez descentralizar parte de sus funciones a los organismos provinciales y municipales; esta delegación se producirá por razones de índoles operativas, geográficas etc.

Por último con fecha 27 de noviembre de 2008 se aprobó la ley 26.342 que prorroga por diez años la vigencia de la ley de promoción forestal.

4.1. Beneficiarios de la Ley 25.080

La ley bajo análisis enumera quienes son las personas que gozarán de los beneficios contemplados en la misma:

- Personas físicas domiciliadas en el país.
- Personas de existencia ideal, privada o pública, constituidas en el país, con domicilio fiscal en el mismo.
- Inversores extranjeros que constituyan domicilio en el país.
- Las personas que ejerzan la representación de emprendimientos económicos-productivos organizados jurídicamente bajo formas no societarias.

Por otra parte no pueden ser beneficiarios de esta ley:

- Las empresas deudoras bajo otros regímenes de promoción, cuando el incumplimiento de sus obligaciones se hubiere determinado con sentencia firme.
- Las empresas que tuviesen deudas impagas exigibles de carácter fiscal, aduanero o previsional.

- Los socios de sociedades comerciales, gerentes, administradores, directores o síndicos que en el ejercicio de sus funciones hayan sido condenado por delitos penales, tributarios o económicos.

4.2. Actividades comprendidas

El régimen bajo estudio alcanza a las siguientes inversiones:

- Inversiones que se efectúen en nuevos emprendimientos forestales.
- Ampliaciones de bosques existentes.
- Instalación de nuevos proyectos foresto-industriales.
- Ampliación de proyectos foresto-industriales existentes.

La condición que establece la ley para poder gozar de los beneficios que brinda la misma es que tanto la instalación de nuevos proyectos foresto-industriales como su ampliación aumente la oferta maderera a través de la implantación de nuevos bosques.

A su vez la normativa establece cuales serán las actividades, a realizarse dentro de los proyectos de inversión, comprendidas dentro del régimen podemos mencionar:

- Implantación de bosques.
- Mantenimiento de bosques.
- Manejo y riego de los mismos.
- Protección y cosecha.
- Actividades de investigación y desarrollo.
- Actividades de industrialización de la madera.

La condición que se debe cumplir es que el conjunto de estas actividades formen parte de un emprendimiento forestal o foresto-industrial integrado¹³.

Las provincias que querían gozar de los beneficios de Ley para las empresas radicas o a radicarse en su jurisdicción debían adherirse a la Ley 25.080 mediante el dictado de una ley provincial, esta ley debía cumplir con algunos requisitos: en los que respecta al aspecto tributario debemos mencionar que las provincias debían¹⁴:

- Declarar exentos del pago de impuestos de sellos a las actividades comprendidas en el presente régimen.
- Respetar las condiciones contenidas en el proyecto aprobado por la Autoridad de Aplicación y la intangibilidad del mismo objeto de la inversión.

Además para incentivar el uso de los beneficios de esta ley las provincias podían¹⁵:

- Declarar exenta del pago del impuesto inmobiliario, o su equivalente, a la superficie efectivamente ocupada por el bosque implantado y la aldea afectada al proyecto.
- Declarar exentos del pago del impuesto sobre los ingresos brutos que graven la actividad lucrativa desarrollada con productos provenientes de los proyectos beneficiados por la presente ley.

4.3. Beneficios de la Ley 25.080

Podemos mencionar como beneficios de esta ley:

- Tratamiento Fiscal de las Inversiones. Estabilidad Fiscal
- Apoyo económico no reintegrable a los bosques implantados.

¹³ Artículo 3. Ley 25.080 (BO 19/01/1999). www.infoleg.gov.ar.

¹⁴ Artículo 6. Ley 25.080 (BO 19/01/1999). www.infoleg.gov.ar.

¹⁵ Artículo 6. Ley 25.080 (BO 19/01/1999). www.infoleg.gov.ar.

4.3.1. Tratamiento Fiscal de las Inversiones. Estabilidad Fiscal

Desde el punto de vista tributario en este punto radica el mayor beneficio de la ley ya que tal como señala su artículo 8 de la misma las inversiones forestales realizadas bajo este régimen gozarán de estabilidad fiscal por el término de 30 años, pudiendo ser prorrogable, bajo ciertas circunstancias, hasta un máximo de 50 años. Los años se empiezan a contar a partir de la fecha de aprobación del proyecto. El plazo dependerá de la especie seleccionada para realizar el proyecto y el ciclo productivo de la misma.

El concepto de estabilidad fiscal está definido en la ley y "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 aumento de 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"¹⁶.

El artículo analizado establece que el IVA no resulta alcanzado por el concepto de estabilidad fiscal establecido en la ley.

Algunos autores¹⁷ establecen que es destacable la inclusión de este concepto en la ley. Consideran que definir estabilidad fiscal en impuestos inmobiliarios o sobre los ingresos brutos parecería sencillo, pero en impuestos que revisten una complejidad en su determinación, como el impuesto a las ganancias, no lo es.

Están englobados dentro del concepto bajo análisis todos los tributos, impuestos, tasas y las contribuciones y aranceles a la importación y exportación. El objetivo de la estabilidad fiscal es co-

¹⁶ Artículo 8° 2° párrafo. Ley 25.080 (BO 19/01/1999). www.infoleg.gov.ar

¹⁷ CASTIÑEIRA BASALO, Manuel, "Promoción Integral para Actividades Forestales". Doctrina Tributaria Errepar. Boletín XX. Julio 2009.

nocer el costo impositivo de la inversión forestal al momento de la formulación del proyecto.

La carga tributaria debe ser determinada por cada una de las jurisdicciones, es decir que el contribuyente deberá determinar una carga tributaria municipal, provincial y nacional.

La correcta determinación de la carga tributaria al inicio del proyecto es de vital importancia ya que esta será la carga tributaria que no podrá verse incrementada al quedar encuadrada dentro del concepto de estabilidad fiscal.

El artículo 8 del decreto 133/99 establece que debe entenderse por incremento de la carga tributaria a aquel que surja en cada una de las jurisdicciones:

- a) Creación de nuevos tributos.
- b) Incremento de las alícuotas, tasas o contribuciones.
- c) La modificación en la determinación de la base imponible de los tributos en la s que los titulares acogidos al Régimen de la Ley 25.080 no sean sujetos pasivos del propio impuesto. Se encuentran comprendidos dentro de este inciso:
 1. Derogación de exenciones otorgadas.
 2. Eliminación de deducciones admitidas.
 3. Incorporación de excepciones al ámbito de un tributo.
 4. La aplicación de otras modificaciones en las normas, generales o especiales, en la medida que ello implique indistintamente: la aplicación de tributos a situaciones o casos que no se hallaban alcanzados a la fecha de presentación del emprendimiento; y/o la modificación de un tributo con una incidencia negativa para el contribuyente en la cuantificación de lo que corresponda tributar.

Del análisis del decreto reglamentario, se puede observar que la carga tributaria no se ve incrementada en aquellos casos en que cambios en algunos tributos se ven compensados en esa misma jurisdicción por suspensiones y/o reducciones de otros gravámenes y/o modificaciones que resulten favorables para el contribuyente.

En la práctica, a la estabilidad fiscal la podemos observar en aquellas empresas que tienen por objeto la exportación; si estas presentaron sus proyectos hasta marzo de 2002, sus exportaciones, de productos obtenidos de su proyectos de inversión en bosques cultivados según ley 25.080, no deberán pagar las retenciones por las exportación; los titulares de emprendimientos presentados con fecha posterior a marzo de 2002 sí lo deberán hacer.

En un trabajo denominado "Estabilidad Fiscal para emprendimientos forestales"¹⁸ se analiza el alcance que le otorga al concepto de estabilidad fiscal la Corte Suprema de Justicia de la Nación:

- Existen precedentes que indican que nadie tiene un derecho adquirido al mantenimiento de leyes o reglamentaciones ni a la inalterabilidad de los gravámenes creadas por ellas. Cuando el contribuyente abona su tributo, según legislación vigente, queda al amparo de la garantía constitucional de la propiedad que sí se vería afectada si se pretendiese aplicar una nueva ley que estableciera un aumento para el período cancelado.
- En otros casos se sostiene que los impuestos no son obligaciones que emerge de los contratos. La situación no puede variarse hasta el vencimiento del plazo del régimen de excepción, pues la alteración del régimen promocional instituido por el propio gobierno importó desconocer los derechos acordados a las empresas y desvirtuar las finalidades que lo inspiraron.

¹⁸ VAZ TORRES Enrique, PEREZ RUIZ Josefina D., RETEGUI Alejandro R., "Estabilidad Fiscal para emprendimientos forestales". www.laleyonline.com.ar

- La CSJN en la causa "**Peralta, Luis y otros contra el Estado Nacional**" admitió la restricción de los derechos adquiridos. Se sostuvo que la legislación de emergencia puede limitar los derechos adquiridos, restricción que debe ser razonable, limitada en el tiempo; un remedio, y no una mutación en la sustancia o esencia del derecho adquirido por sentencia o contrato.

Los autores terminan afirmando que " la estabilidad fiscal contenida en la ley 25.080 es de naturaleza convencional, donde confluye la voluntad del particular que presenta el proyecto, y la del Estado –lato sensu– que dicta la resolución aprobatoria. Esta conformidad incorpora al patrimonio del particular la intangibilidad de la carga tributaria hasta 30 o 50 años durante la vida del emprendimiento forestal. Este derecho adquirido podría ser restringido razonablemente en virtud de las doctrinas de las leyes de emergencia"¹⁹.

Por otra parte no se encuentran alcanzadas por la estabilidad fiscal²⁰:

- a) El incremento en las alícuotas o en los mecanismos de determinación de la base imponible de tributos en las que los titulares de emprendimientos acogidos al régimen de la Ley N° 25.080 no sean sujetos pasivos del propio tributo, de acuerdo con las respectivas normas legales, aun cuando éstos hubieran tomado contractualmente a su cargo el respectivo gravamen.
- b) La prórroga o renovación de la vigencia de las normas sancionadas por tiempo determinado, que se hallen en vigor al momento de obtenerse la estabilidad fiscal.

¹⁹ VAZ TORRES Enrique, PEREZ RUIZ Josefina D., RETEGUI Alejandro R., "Estabilidad Fiscal para emprendimientos forestales". www.laleyonline.com.ar

²⁰ Art. 8 DR 133/1999 (BO 01/03/1999). www.infoleg.gov.ar

- c) La caducidad de exenciones, excepciones u otras medidas, dictadas por tiempo determinado y que se produzca por haber transcurrido dicho lapso.
- d) La incorporación de cualquier tipo de disposiciones tributarias por medio de las cuales se pretendan controlar, verificar o evitar acciones, hechos o actos a través de los cuales los contribuyentes puedan disminuir de manera indebida y deliberada, cualquiera sea su metodología o procedimiento, la base de imposición de un gravamen. Tales disposiciones no podrán impedir el cómputo de deducciones legalmente admitidas al momento de presentar el estudio de factibilidad.

Como podemos observar de la lectura de los párrafos anteriores, la estabilidad fiscal es un beneficio establecido en la ley para los inversores y que tiene como objetivo atraer capitales para la actividad forestal; es una característica destacable de esta ley ya que en nuestro país tenemos la sensación de encontrarnos en un estado de reforma tributaria permanente y esto hace que pocas personas se interesen en invertir en esta actividad.

El artículo 16 de la Ley establece que en lo que respecta a las disposiciones impositivas nacionales, es de aplicación la ley de procedimiento nacional y sus modificatorias.

4.3.1.1. Tratamiento del Impuesto al Valor Agregado

Dentro del régimen de esta ley el IVA no goza de la estabilidad fiscal, su tratamiento impositivo se ajusta a las reglas generales del tributo.

El IVA contenido en las compras o importaciones definitivas de bienes, locaciones, o prestaciones de servicio, que tengan como fin la utilización en un proyecto forestal será reintegrado al contribuyente por la AFIP a través del procedimiento establecido en la normativa.

Es condición para que se proceda a la devolución que el contribuyente liste en el proyecto los bienes, locaciones y prestaciones de servicios que utilizará en el mismo.

Cuando se solicite la devolución de IVA de proyectos foresto-industriales, la misma operará solamente sobre la parte forestal y no sobre la industrial.

El procedimiento de reintegro del crédito fiscal se encuentra detallado en la resolución conjunta N° 157/01 y 10/01 de SAGPyA y AFIP, respectivamente y en la resolución general 1042/2001 de AFIP.

Las solicitudes de la devolución del crédito fiscal deberán:

- a.** Ser efectuadas ante la Autoridad de Aplicación y se deberá acompañar la documentación a que se refieren las Resoluciones 152/2000 y 168/2000 de SAGPyA.
- b.** Una vez obtenida la aprobación de SAGPyA, se deberá presentar en dependencia de AFIP, por cada solicitud de reintegro, los elementos enumerados en el Anexo I de la Resolución Conjunta 10/01 AFIP. Se deberá presentar además un informe de CPN sobre deuda impositiva, aduanera y de los recursos de la seguridad social líquida y exigible.

Con todos estos elementos el Juez administrativo dictará resolución aprobando o denegando la solicitud formulada. En el caso de denegatoria, como no existe en la Ley un procedimiento recursivo específico, se aplica el recurso administrativo previsto en el artículo 74 del decreto reglamentario de la ley 11.683, ya que esta, es de aplicación supletoria.

El plazo de 365 días para la devolución del IVA comienza a computarse a partir de la presentación en AFIP de la documentación mencionada en el punto b) anterior.

4.3.1.2. Tratamiento en el Impuesto a las Ganancias

Con respecto al tratamiento del impuesto a las ganancias, éste está contemplado dentro del concepto de estabilidad fiscal; además la ley bajo análisis contempla una opción de amortización para las inversiones en bienes de capital efectuadas en el marco de esta ley.

Los sujetos inversores, sean personas físicas o jurídicas, pueden optar en lo que respecta a la amortización de los bienes:

- a) Por el régimen general vigente en la ley del impuesto a las ganancias
- b) "Por el siguiente régimen especial
 - I. 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"²¹.

El concepto de las amortizaciones tiene establecido un límite y es que las mismas no pueden superar en cada ejercicio fiscal el importe de la utilidad imponible generada por el desarrollo de las actividades forestales beneficiadas por la ley 25.080. El exceso de las mismas, que no es computado, puede ser trasladado a los

²¹ Artículo 11 1° párrafo. Ley 25.080 (BO 19/01/1999). www.infoleg.gov.ar

ejercicios siguientes. En estos casos siempre debe ser considerado el límite de su cómputo arriba mencionado.

En lo que respecta al valor de las plantaciones, el artículo 13 de la ley establece que el valor anual correspondiente al crecimiento de las plantaciones forestales en pie, podrá ser contabilizado aumentando el valor del inventario de las mismas. La ley aclara que esta capitalización tendrá efectos contables exclusivamente, con esto se neutraliza el efecto del impuesto a las ganancias ya que este concepto, en el balance fiscal deberá ser considerado como utilidad.

El valor del avalúo será calculado por un profesional idóneo inscripto en el registro de profesionales creado por la ley. Cuando se efectúe la venta de la plantación en pie el costo de producción estará formado por el valor del inventario contable.

4.3.1.3. Impuestos Patrimoniales. Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta

Los bienes que se encuentran afectados a inversiones forestales, que se encuadran en la ley 25.080 deberán ser excluidos para el cálculo del impuesto a la ganancia mínima presunta.

Con respecto a este tema el dictamen 69/1999²² establece que la exención del artículo 12 de la ley 25.080 y 12 del decreto 133/1999 no resulta aplicable a cualquier explotación forestal. La exención no es de aplicación automática, es procedente respecto de aquellos proyectos que, en virtud de la ley 25.080, hayan sido aprobados por la autoridad de aplicación de la ley 25.080 (SAGPYA), es decir que la exención en el IGMP procede solamente para los proyectos autorizados.

²² Dictamen Asesoría Técnica N° 69 (30/09/1999). Boletín AFIP-DGI N° 34 (Mayo 2000). www.errepar.com

4.3.2. Apoyos Económicos o Subsidios

La ley bajo análisis, en el título V de la misma, establece requisitos y condiciones para obtener un apoyo económico, el cual será no reintegrable, por parte de los inversores en los proyectos forestales.

Este apoyo económico es un monto que se fija por hectárea y se lo determina en función de la zona en la cual se realiza el proyecto y la especie elegida. Existe además una escala, en la cual se determina cual es el porcentaje a reintegrar²³:

Plantaciones en General:

- 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.

Plantaciones en la Región Patagónica:

- 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.

En el caso de que las extensiones de los campos sean inferiores a 500 hectáreas, el apoyo económico no reintegrable, puede ser complementado con otro de origen provincial. Para que esto suceda deben cumplirse una serie de condiciones, que no hacen al objeto del presente trabajo, pero esto significa que un productor forestal puede obtener apoyo económico de las provincias y de la Nación simultáneamente.

El pago del subsidio se realizará por única vez de acuerdo a las siguientes actividades:

²³ Artículo 17, 2° párrafo. Ley 25.080 (BO 19/01/1999). www.infoleg.gov.ar

- a) **Plantación:** entre los 12 y 18 meses de realizada la misma.
- b) **Tratamientos silviculturales:** dentro de los 3 meses subsiguientes a la realización.

Es condición para que se proceda al pago del subsidio analizado que las tareas sean certificadas por la Autoridad de Aplicación de la ley u organismo que esta determine.

4.3.2.1. Tratamiento Fiscal de los Subsidios

Un contribuyente efectuó una consulta a la AFIP, en el marco del régimen de la consulta vinculante, (RG AFIP 1948), de cómo debería ser el tratamiento tributario a asignarle en el impuesto a las ganancias al **apoyo económico no reintegrable** que este recibía por aplicación de la ley 25.080.

El contribuyente en su consulta entendía que " las sumas cobradas por apoyo económico no reintegrables deberían exponerse y contabilizarse disminuyendo el activo como un recupero de una inversión forestal, en el entendimiento de que si el gasto/inversión forestal fue activado y no deducido como un gasto, el recupero del mismo a través del apoyo económico no reintegrable debería regularizar o netear la inversión realizada y no tratarse como un ingreso que tribute impuesto a las ganancias..."

El Fisco emite el dictamen²⁴ 25/2006, en el cual fija su postura en lo que hace al tratamiento que se debe seguir, en el impuesto a las ganancias, del concepto "**apoyo económico no reintegrable**".

Se efectúa la definición del concepto de renta para los sujetos de la 3° categoría, estableciendo que "...para 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

²⁴ Dictamen Asesoría Técnica, 25/2006, AFIP-DGI, BO 21/04/06. www.errepar.com

tipo de enriquecimiento, sea a título oneroso o a título gratuito que no importa un legado o una donación... "25.

Es así que el Fisco finaliza afirmando 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", además agrega que si se hubiese querido dar un tratamiento diferente, el legislador lo debería haber plasmado en la ley 25.080.

El momento de imputación de este concepto al balance fiscal debe ser efectuado en el período que se devenga, de acuerdo a lo normado en el artículo 18 de la ley del impuesto a las ganancias.

En una reunión del **Grupo de Enlace AFIP-CPCECABA** 26 el FISCO mantiene su opinión reflejada en el Dictamen 25/2006 y no coincide con la postura del Consejo Profesional que opina que el subsidio, recibido en virtud de la ley 25.080, debería registrarse como un menor costo de implantación y no como un beneficio que se devenga. El Consejo se basa para interpretar en la **NIC N° 20 "Tratamiento de las subvenciones relacionadas con activos"** la cual establece que "las subvenciones oficiales relacionadas con activos (o de capital), incluyendo las de carácter no monetario valoradas según su valor razonable, deben presentarse en el balance, bien reconociéndolas como partidas de ingresos diferidos, bien como deducciones del valor de los activos que se relacionan... ", hay autores que consideran que "el subsidio forestal debe considerarse fiscalmente como un menor costo de la inversión realizada"27. Sin embargo el Fisco sigue considerando que el subsidio

25 Dictamen Asesoría Técnica, 25/2006, AFIP-DGI, BO 21/04/06, punto II 9° párrafo. www.errepar.com

26 Acta del 09/08/2009 del Grupo de Enlace AFIP-CPCECABA www.laleyonline.com.ar

27 Cabrera, José Osvaldo. "Subsidio Forestal. Tratamiento Contable e Impositivo". Práctica Profesional 2009. Pág. 100, 112. www.laleyonline.com.ar

constituye renta gravada y por lo tanto alcanzada por el impuesto a las ganancias.

En la misma reunión mencionada en el párrafo anterior , el Consejo plantea la consulta de en que momento se considera devengado el Subsidio y muestra 4 escenarios posibles:

- a) "En oportunidad de la plantación, y en la medida de la certificación de las tareas realizadas, lo que dará derecho al subsidio de un plan forestal aprobado.
- b) En oportunidad de la aprobación por parte del organismo de control de las certificaciones de las tareas realizadas.
- c) En el plazo de exigibilidad (efectivización teórica).
- d) En oportunidad del cobro del subsidio, teniendo en cuenta la demora en que viene incurriendo el Estado en el Pago"²⁸.

La opinión del Consejo es que el subsidio debería considerarse devengado en el plazo de exigibilidad. El Fisco opina que el subsidio debe ser declarado, siguiendo el principio de lo devengado, en el caso analizado, cuando el Organismo de Control apruebe las certificaciones de las tareas realizadas.

En este punto la ley recibe críticas ya que los pagos del subsidio no son efectuados en tiempo y forma a la persona que efectúa la inversión, el productor afronta una carga financiera, ya que deberá tributar el impuesto a las ganancias en un período y recién percibirá el subsidio en uno o dos ejercicios fiscales posteriores.

Hay que tener en cuenta que las inversiones en este sector son elevadas y al momento de efectuar el análisis sobre la factibilidad de realizar una inversión en este sector lo que a principio es presentado como una ventaja comparativa, en la realidad termina no siéndolo.

²⁸ Acta del 09/08/2009 del Grupo de Enlace AFIP-CPCECABA www.laleyonline.com.ar

4.4. Etapas en la aplicación de la Ley 25.080. (Estabilidad Fiscal para emprendimientos forestales la ley)

- a. Se presenta una solicitud con el plan de forestación.
- b. Se realiza la plantación.
- c. Se presenta la documentación que acredite la realización de las plantaciones debidamente certificada por profesional competente.
- d. La autoridad de aplicación verifica que la plantación se haya logrado.
- e. Se aprueba el subsidio y pasa al Ministerio de Economía para su efectivización.
- f. Economía paga el subsidio.

4.5. Síntesis Ley 25.080

A modo de resumen seguidamente exponemos los beneficios de la ley 25.080.

4.5.1. Beneficios a Nivel Nacional:

- a. **Estabilidad Fiscal.** 30 años, prorrogables a 50 años.
- b. **IVA. Devolución de IVA** de compras o importaciones de bienes y servicios que sean destinados al proyecto de inversión.
- c. **Impuesto a las Ganancias:** Las inversiones de bienes de capital se podrán amortizar por el régimen común o por un régimen especial.
- d. **Impuesto al Patrimonio:** Los titulares de plantaciones forestales están exentos de todo impuesto patrimonial, que se en-

cuentre vigente o que sea creado en el futuro, relacionado a los activos de la inversión forestal.

- e. **Revalúo de Reservas:** No es considerada ganancia gravada en el impuesto a las ganancias el incremento del capital de la forestación en pie.
- f. **Apoyo Económico.** Este será no reintegrable y variará en función de la ubicación del emprendimiento y la superficie explotada.

4.5.2. Beneficios a Nivel Provincial

- a. **Impuesto a los Ingresos Brutos.** Los ingresos provenientes de la actividad se encuentran exentos.
- b. **Impuesto a los Sellos.** Exento todos los instrumentos relacionados con el proyecto.
- c. **Eliminación del canon de guías** a bosques de cultivos.

4.5.3. Ley 25.080 en números²⁹:

- a. Costo fiscal entre 1999 y Julio 2008 \$ 272 millones
- b. Impuesto en empleo: 16.000 empleos rurales y 33.000 empleos industriales.
- c. Valor económico de las hectáreas forestadas con la promoción al momento del corte u\$S 2.700 millones.
- d. Valor de la producción industrial en primera transformación: u\$S 15.000 millones.

²⁹ Revista Desarrollo Forestal – Diciembre 2008 – Año 18 N° 172.

- e. Impuestos a cobrar: \$ 2.000 millones al momento de la venta de rollos y 41 veces al momento de la venta de productos en primera transformación industrial.
- f. Tasa interna de retorno de la promoción forestal estimada por el fisco: 10% anual en dólares al momento de la venta de los rollos de madera y 19% anual al momento de la venta de los productos en primera transformación.

5. CONCLUSIONES

El objetivo del presente trabajo fue analizar la incidencia de los impuestos en la Actividad Forestal. Se puso énfasis en el análisis de la Ley 25.080 y sus modificatorias que incentiva la inversión en Bosques Cultivados.

En **primer lugar** efectuamos una descripción de la actividad, cuales son los principales productos que se obtienen de la misma. Se efectúa una enunciación de las normas que regulan la actividad, entre las cuales encontramos la Ley 13.273 "Ley de Defensa de la Riqueza Forestal", Ley 24.857 "Ley de Estabilidad Fiscal para Bosques Nativos" y la Ley 25.080 que incentiva la inversión en bosques cultivados. Es con el conjunto de estas normas que se regula la actividad forestal en nuestro país.

Enumeramos las ventajas comparativas que representa invertir en la Actividad Forestal en nuestro país. Posteriormente analizamos la incidencia del Impuesto a las Ganancias en la Actividad. Vimos que las plantaciones pueden ser encuadradas como Bienes de Cambio o Bienes de Uso. Es aquí donde efectuamos nuestra propuesta de que en la ley del impuesto en cuestión se establezca de manera clara y precisa la forma de valorar las plantaciones forestales realizadas en el país. La normativa sí establece la forma de valuación de las plantaciones forestales cuando se obtienen ganancias de fuente extranjera, que es a su costo de producción. Por analogía se valúan de la misma manera las plantaciones cuando se obtienen ganancias de fuente Argentina.

Posteriormente analizamos la incidencia del IVA en la actividad, analizando los distintos supuestos, los cuales se encuentran encuadrados en la ley de IVA.

En **segundo lugar** efectuamos un análisis profundo de la Ley 25.080 y modificatorias, es una ley que promueve la inversión en boques cultivados. Se enumera los beneficiarios, cuales son las actividades que se encuentran comprendidas en la ley.

Como principales beneficios de la ley podemos mencionar:

- a. Tratamiento Fiscal de las Inversiones. Estabilidad Fiscal.
- b. Apoyo económico no reintegrable.

Se analiza el alcance del concepto de Estabilidad Fiscal y cual es la interpretación de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

El IVA no goza de la estabilidad fiscal, pero la ley, a través de un procedimiento establecido en la normativa de AFIP reintegra el impuesto contenido en compras, locaciones prestaciones de servicio.

Con respecto al Impuesto a las Ganancias la ley prevé una opción de amortización para inversiones en bienes de capital. Además permite contabilizar el mayor valor reflejado por el crecimiento anual de las plantaciones, aumentando el valor del inventario, pero esta capitalización es solamente a los efectos contables que no tiene incidencia en el Impuesto a las Ganancias ya que se permite su ajuste a los efectos de la determinación del impuesto.

Otro de los beneficios de la ley es la obtención de un subsidio económico por la realización de la inversión. Dicho subsidio varía en función de la especie seleccionada y de la superficie forestada.

Se analiza la opinión del FISCO con respecto a la grababilidad del subsidio y se comparte la opinión en que los mismos se encuentran alcanzados por el Impuesto a las Ganancias. La imputación del subsidio debe ser efectuada en el momento en que se devenga. En cada tema se analiza las conclusiones del Grupo de Enlace AFIP-CPCECABA. El problema que existe en la práctica es el tiempo que existe entre el devengamiento del subsidio y el efectivo co-

bro del mismo por parte de los productores lo que provoca una pérdida financiera a los mismos.

Por último se hace un pequeño análisis de las estadísticas de la Ley 25.080 y en primer lugar se observa que no se cumplió con el objetivo principal de la ley que era alcanzar una superficie forestada en nuestro país de 2 millones de hectáreas. Las causas son variadas entre las que podemos mencionar, falta de publicidad adecuada, como vimos en el párrafo anterior demora en los pagos de los subsidios o en el reintegro del IVA por las operaciones comprendidas en la actividad, crisis económicas del año 2001 y subsiguientes.

Existen provincias como Santiago del Estero y Chaco que poseían grandes extensiones de bosques nativos y que durante más de un siglo explotaron dichos bosques extrayendo la madera para diferentes fines, en estas provincias prácticamente no se aprovechó la ley 25.080, porque algunos productores prefieren sembrar soja u otros cereales y también porque los profesionales de las ciencias económicas y de las ciencias forestales no ofrecen sus servicios para que los empresarios de estas provincias realicen inversiones en esta actividad y aprovechen sus beneficios.

Sin embargo quedan 8 años para que esta situación se pueda revertir.

6. ANEXO ESTADÍSTICAS

6.1. Ley 25.080 - Montos, Superficie, Forestadores y Planes por año

	MONTO	SUPERFICIE	FORESTADORES	PLANES
2000	949.869,02	0,00	66	66
2001	519.519,36	0,00	37	37
2003	23.398.261,13	70.839,23	4.715	4.715
2004	11.028.711,63	30.314,69	1.839	1.839
2005	24.215.469,61	63.456,77	1.728	1.728
2006	26.683.213,42	60.587,33	2.364	2.340
2007	42.713.701,45	85.486,24	3.896	2.566
2008	48.668.022,70	67.603,50	4.957	2.042
2009	83.090.998,63	75.053,63	4.525	2.008
2010	49.534.528,14	36.005,34	999	873
TOTAL NACIONAL	310.802.295,08	489.346,72	25.126	18.214

6.2. Ley 25.080 - Montos aprobados por año y por provincia

PROVINCIA	2000	2001	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	TOTAL NACIONAL
BUENOS AIRES		697.106,08		337.274,40	1.143.080,21	1.376.734,96	1.449.021,10	3.666.368,73	2.654.332,34	3.580.489,11	14.904.406,93
CATAMARCA		4.140,00			3.272,40			5.121,60		1.400,00	13.934,00
CHACO		128.779,20					13.596,00	10.201,44	186.928,28	116.013,00	455.517,92
CHUBUT		241.690,00		1.097.457,90	1.788.690,35	297.818,84	2.041.232,96	816.870,42	1.995.451,87	1.626.055,68	9.905.268,02
CORDOBA		768.581,04		28.504,00	387.593,95	168.042,12	895.522,88	421.905,10	1.484.463,84	566.183,12	4.120.796,05
CORRIENTES		4.134.072,20		2.835.756,80	7.900.415,53	9.105.622,67	14.933.445,76	8.125.097,08	22.670.496,37	16.121.654,86	85.826.561,27
ENTRE RIOS		1.711.552,96		759.590,31	3.888.639,47	3.468.703,21	4.626.803,29	4.253.457,43	6.287.209,47	4.075.846,45	29.067.802,59
FORMOSA		260,00		3.333,60	1.110,00		241.082,54	534.410,97	1.567.595,41	685.285,85	3.033.078,37
JUJUY		36.480,00		188.080,00	7.800,00		113.473,80	329.706,23	585.502,00		1.261.042,03
LAPAMPA		15.840,00			5.000,00						20.840,00
LARIOJA								545.400,00			545.400,00
MENDOZA		516.062,40		161.129,85	558.594,47	593.608,91	837.545,88	697.300,61	1.691.741,03	590.027,84	5.646.008,99
MISIONES	949.869,02	519.519,36	14.248.617,57	5.407.942,61	7.017.536,71	10.946.238,11	15.208.758,41	26.521.996,52	37.622.482,48	21.444.079,42	139.887.040,21
NEUQUEN			1.050.870,00	25.160,00	1.088.922,32	192.576,60	1.575.661,25	1.477.868,09	3.356.880,18	447.598,52	9.215.536,96
RIO NEGRO			106.613,60	34.660,00	112.719,00	43.652,00	49.167,36	85.296,30	843.912,94		1.276.021,20
SALTA		141.039,60		29.120,00	87.470,50	100.430,80	105.065,36	239.631,96	681.485,40	252.000,00	1.636.243,62
SAN JUAN		76.166,80		120.960,00	53.280,00		74.171,55	32.112,00	131.163,71	1.474,00	489.328,06
SAN LUIS						118.538,80	253.007,04	401.559,10	181.394,90		954.499,84
SANTACRUZ					3.456,30	1.906,40					5.362,70
SANTAFE			34.772,08		95.012,80	138.222,00	82.757,10	190.791,11			541.555,09
SGO. DEL ESTERO			37.497,60	156.003,76	37.650,00	124.812,00	108.144,80	168.608,40	857.782,60	25.520,00	1.516.019,16
TUCUMÁN			48.120,00	9.984,00	39.225,60	6.306,00	105.246,38	144.319,60	292.175,81		645.377,39
TOTAL NACIONAL	949.869,02	519.519,36	23.398.261,13	11.194.957,23	24.215.469,61	26.683.213,42	42.713.701,46	48.668.022,69	83.090.998,63	49.533.627,85	310.967.640,40

6.3. Ley 25.080 - Forestadores Beneficiados por año y por provincia

Suma de Forestador RESOLUCIÓN AÑO

PROVINCIA	2000	2001	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	TOTAL NACIONAL
BUENOS AIRES			37	15	52	36	49	95	78	67	429
CATAMARCA			2		1			1		1	5
CHACO			91				5	4	12	20	132
CHUBUT			13	42	42	12	43	21	23	9	205
CORDOBA			7	2	19	5	13	12	16	8	82
CORRIENTES			110	74	106	129	178	104	208	111	1.020
ENTRE RIOS			165	71	186	147	202	148	168	121	1.208
FORMOSA			6	2	2		24	73	759	142	1.008
JUJUY			2	1	1		4	6	6		20
LAPAMPA			1		1						2
LARIOJA								1			1
MENDOZA			70	43	36	21	72	39	31	18	330
MISIONES	62	33	4.133	1.571	1.221	1.965	3.217	4.371	3.149	493	20.215
NEUQUÉN			17	3	20	6	21	12	20	6	105
RIO NEGRO			6	3	7	2	4	5	7		34
SALTA			8	1	5	4	5	5	8	1	37
SAN JUAN			17	3	8		9	1	6	1	45
SAN LUIS						25	31	43	18		117
SANTACRUZ					3	1					4
SANTA FE			15		4	5	9	5			38
SGO. DEL ESTERO			6	7	4	5	4	5	10	1	42
TUCUMÁN			9	1	4	1	6	6	6		33
TOTAL NACIONAL	62	33	4.715	1.839	1.722	2.364	3.896	4.957	4.525	999	25.112

Fuente D.P.F. SAGyP 17/SEP/10

6.4. Ley 25.080 - Estadísticas totales por rango de productores

DATOS	DIFERENCIAS	AGRUPADOS	GRANDES	PEQUEÑOS	TOTAL GRAL.
Monto Aprobado	389.885,54	29.473.090,25	246.757.825,17	34.181.494,14	310.802.295,10
Forestadores	25,00	14.378,00	4.161,00	6.562,00	25.126,00
Sup. Plantación		16.821,98	217.344,76	28.595,09	262.761,83
Sup. Poda		107,82	139.711,84	17.145,60	156.965,26
Sup. Raleo		15,00	50.316,08	4.192,82	54.523,90
Sup. Manejo Rebrote			12.169,92	2.893,66	15.063,58
Sup. Enriquecimiento Monte Nat.		65,60	5.639,21	904,12	6.608,93

Actualizado 17/sep/2010

Nota:
 DIFERENCIAS montos pagados a los forestadores por diferencias por saldos adeudados
 AGRUPADOS presentaciones de pequeños forestadores en forma agrupada
 GRANDES más de 10 ha de forestación y más de 50 ha de tareas
 PEQUEÑOS hasta 10 ha de forestación y hasta 50 ha de tareas

6.5. Ley 25.080 - Superficies pagadas por años y por provincia

PROVINCIA	DATOS	RESOLUCION AÑO										TOTAL NACIONAL
		2000	2001	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	
BUENOS AIRES	Suma de Sup. Forest.			1.509,59	869,85	2.510,17	1.174,73	944,05	2.100,63	1.354,38	1.098,45	11.561,85
	Suma de Sup. Poda			219,90	49,44	238,00	17,00	25,00	1.555,71	613,95	387,84	3.106,84
	Suma de Sup. Raleo							15,00		35,00	30,80	80,80
	Suma de Sup. Manejo			237,20	126,40	452,00	589,00	300,28	242,78	126,50	315,23	2.389,39
	Suma de Sup. Enriquecimiento											
CATAMARCA	Suma de Sup. Forest.			9,00		1,80			2,00		3,80	16,60
	Suma de Sup. Poda			22,50								22,50
	Suma de Sup. Raleo											
	Suma de Sup. Manejo											
	Suma de Sup. Enriquecimiento											
CHACO	Suma de Sup. Forest.			240,50				5,00	8,14	130,30	75,70	459,64
	Suma de Sup. Poda							99,00		45,00	2,80	146,80
	Suma de Sup. Raleo							20,00				20,00
	Suma de Sup. Manejo											
	Suma de Sup. Enriquecimiento			31,00						36,00		67,00
CHUBUT	Suma de Sup. Forest.			583,40	2.173,45	2.863,32	445,77	2.591,34	938,70	1.219,83	757,60	11.573,41
	Suma de Sup. Poda			100,00	303,00	300,10	6,50	280,03	91,84	200,00	139,00	1.420,47
	Suma de Sup. Raleo				100,00	94,40		168,75	64,54	147,00	139,00	713,69
	Suma de Sup. Manejo											
	Suma de Sup. Enriquecimiento			6,00	2,00	2,00		4,00				14,00
CORDOBA	Suma de Sup. Forest.			451,70	74,00	562,63	184,06	777,61	455,01	886,67	251,30	3.642,98
	Suma de Sup. Poda			15,00	25,00	139,00	42,00	268,00			200,00	689,00
	Suma de Sup. Raleo			99,00		235,00	30,00	30,00				394,00
	Suma de Sup. Manejo											
	Suma de Sup. Enriquecimiento									23,50		23,50
CORRIENTES	Suma de Sup. Forest.			10.610,51	7.257,47	10.653,95	10.305,58	13.286,14	5.367,30	12.421,92	7.902,83	77.805,70
	Suma de Sup. Poda			4.882,11	2.098,48	5.908,85	8.408,98	17.656,78	10.251,31	12.859,54	5.964,90	68.030,95

PROVINCIA	DATOS	RESOLUCIÓN AÑO										TOTAL NACIONAL
		2000	2001	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	
	Suma de Sup. Raleo			2.442,20	879,00	3.866,60	3.910,63	11.578,79	3.802,00	2.906,86	1.501,36	30.887,44
	Suma de Sup. Manejo			464,50	168,00	162,10	108,90	309,10	237,15	86,32	63,76	1.599,83
	Suma de Sup. Enriquecimiento											
ENTRE RIOS	Suma de Sup. Forest.			4.132,66	1.569,59	5.168,55	3.237,19	4.042,26	2.453,27	2.780,90	1.651,36	25.035,78
	Suma de Sup. Poda			4.999,92	1.256,79	8.615,51	2.522,07	3.065,00	3.241,55	3.252,94	1.983,51	28.937,29
	Suma de Sup. Raleo			208,40	218,00	1.151,48	400,20	707,68	565,20	948,91	337,24	4.537,11
	Suma de Sup. Manejo			1.325,91	722,20	2.068,36	961,48	1.793,55	1.399,65	1.348,46	1.042,17	10.661,78
	Suma de Sup. Enriquecimiento						545,47					545,47
FORMOSA	Suma de Sup. Forest.				7,00	1,00		181,15	369,80	125,60	116,60	801,15
	Suma de Sup. Poda			6,50		2,00				35,20	96,80	140,50
	Suma de Sup. Raleo									32,90	43,90	76,80
	Suma de Sup. Manejo											
	Suma de Sup. Enriquecimiento				2,00			4,00			2,00	8,00
JUJUY	Suma de Sup. Forest.			50,00	295,00	15,00		45,00	57,86	70,00		532,86
	Suma de Sup. Poda			12,00	100,00							112,00
	Suma de Sup. Raleo											
	Suma de Sup. Manejo											
	Suma de Sup. Enriquecimiento							78,00	95,00	194,00		367,00
LA PAMPA	Suma de Sup. Forest.			22,00		10,00						32,00
	Suma de Sup. Poda											
	Suma de Sup. Raleo											
	Suma de Sup. Manejo											
	Suma de Sup. Enriquecimiento											
LARIOJA	Suma de Sup. Forest.								300,00			300,00
	Suma de Sup. Poda											
	Suma de Sup. Raleo											
	Suma de Sup. Manejo											
	Suma de Sup. Enriquecimiento											
MEENDOZA	Suma de Sup. Forest.			810,82	238,93	462,83	412,96	514,94	288,99	636,02	283,44	3.648,93
	Suma de Sup. Poda			204,58	56,83	189,28	253,44	332,31	5,80	20,84	44,10	1.107,18

PROVINCIA	DATOS	RESOLUCIÓN AÑO										TOTAL					
		2000	2001	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	NACIONAL					
	Suma de Sup. Raleo			7,00												7,00	
	Suma de Sup. Manejo																
	Suma de Sup. Enriquecimiento																
MISIONES	Suma de Sup. Forest			24.829,45	8.659,25	10.281,28	14.866,81	12.707,09	15.100,07	16.007,27	9.061,65	111.512,87					
	Suma de Sup. Poda			4.628,54	648,36	3.060,30	7.743,33	7.893,46	10.492,67	8.717,83	6.509,91	49.694,40					
	Suma de Sup. Raleo			1.800,38	264,19	1.174,44	2.712,47	2.463,72	4.644,21	2.677,86	1.268,44	17.005,71					
	Suma de Sup. Manejo			39,00					0,75	1,47	14,60	55,82					
	Suma de Sup. Enriquecimiento			1.425,25	1.428,20	414,00	429,79	438,92	331,50	26,30	229,00	4.722,96					
NEUQUEN	Suma de Sup. Forest.			2.548,95	49,00	2.062,22	335,21	1.634,10	2.156,30	2.613,35	70,00	11.469,13					
	Suma de Sup. Poda			606,00	16,50	30,00	230,43	369,75	123,00	399,39	688,45	2.463,52					
	Suma de Sup. Raleo			29,00			142,00	188,40	46,00	410,75	135,30	951,45					
	Suma de Sup. Manejo						13,46					13,46					
	Suma de Sup. Enriquecimiento																
RIO NEGRO	Suma de Sup. Forest.			215,13	68,00	216,50	64,60	31,34	64,20	573,29		1.233,06					
	Suma de Sup. Poda			3,00	64,00	24,60		106,00		17,00		214,60					
	Suma de Sup. Raleo											17,00					
	Suma de Sup. Manejo																
	Suma de Sup. Enriquecimiento																
SALTA	Suma de Sup. Forest			179,30	48,00	136,82	93,60	43,88	119,37	153,00		773,97					
	Suma de Sup. Poda								80,37	54,00		470,12					
	Suma de Sup. Raleo																
	Suma de Sup. Manejo																
	Suma de Sup. Enriquecimiento			100,00		3,50		99,95	90,00	189,00	100,00	582,45					
SAN JUAN	Suma de Sup. Forest.			113,83	168,00	74,00		36,35	9,00	32,99		434,17					
	Suma de Sup. Poda											36,00					
	Suma de Sup. Raleo											32,90					
	Suma de Sup. Manejo											2,00					
	Suma de Sup. Enriquecimiento																
SAN LUIS	Suma de Sup. Forest								96,70			96,70					
	Suma de Sup. Poda																

PROVINCIA	DATOS	RESOLUCION AÑO										TOTAL NACIONAL				
		2000	2001	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010					
	Suma de Sup. Raleo															
	Suma de Sup. Manejo															
	Suma de Sup. Enriquecimiento															
SANTACRUZ	Suma de Sup. Forest.					8,43	4,37									12,80
	Suma de Sup. Poda															
	Suma de Sup. Raleo															
	Suma de Sup. Manejo															
	Suma de Sup. Enriquecimiento															
SANTAFÉ	Suma de Sup. Forest.		39,70			103,00	132,00	69,00	96,68							439,78
	Suma de Sup. Poda		163,60			25,00	7,00	20,00								215,60
	Suma de Sup. Raleo															
	Suma de Sup. Manejo		250,00				15,00	12,30	54,00							331,30
	Suma de Sup. Enriquecimiento															
SGO. DEL ESTER	Suma de Sup. Forest		78,80	219,51	52,00	97,50	38,00	122,00	303,20	10,00						921,01
	Suma de Sup. Poda				2,00	49,80	10,00									61,80
	Suma de Sup. Raleo															
	Suma de Sup. Manejo															
	Suma de Sup. Enriquecimiento															
TUCUMAN	Suma de Sup. Forest.		86,00	16,00	63,00			90,00		94,00						257,25
	Suma de Sup. Poda							89,84	62,75	159,81						477,40
	Suma de Sup. Raleo							20,00	19,70	55,70						95,40
	Suma de Sup. Manejo															
	Suma de Sup. Enriquecimiento					10,00										10,00
Total de Sup. Forest.			46.510,74	21.713,05	35.246,50	31.334,38	37.036,89	30.168,77	39.468,79	21.282,73	262.761,85					
Total de Sup. Poda			15.863,65	4.618,40	18.766,39	19.384,55	30.145,62	25.861,95	26.303,39	16.021,31	156.965,26					
Total de Sup. Raleo			4.585,98	1.461,19	6.321,92	7.195,30	15.172,34	9.121,95	7.209,18	3.456,04	54.523,90					
Total de Sup. Manejo			2.316,61	1.016,60	2.692,46	1.687,84	2.415,23	1.934,33	1.564,75	1.435,76	15.063,58					
Total de Sup. Enriquecimiento			1.562,25	1.505,45	429,50	985,26	716,17	516,50	562,80	331,00	6.608,93					

Fuente D.I.F. SAGYp 17/SEP/10

6.6. Ley 25.080 - Superficie realizadas por año y por provincia

PROVINCIA	DATOS	RESOLUCIÓN AÑO												TOTAL NACIONAL		
		2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009					
BUENOS AIRES	Suma de Sup. Forest.	3.096,14	2.003,17	900,50	892,92	2.093,46	1.076,84	1.010,30	426,62	61,90						11.561,85
	Suma de Sup. Poda	277,34	264,70	29,00		553,50	1.502,96	1.65,30	215,24	98,80						3.106,84
	Suma de Sup. Raleo	35,00				15,00		12,30	3,50	15,00						80,80
	Suma de Sup. Manejo	341,60	477,00	291,50	422,50	343,78	73,00	173,49	139,52	127,00						2.389,39
	Suma de Sup. Enriquecimiento															
	Suma de Sup. Forest.	9,00			1,80		2,00		3,80							16,60
CAT AMARCA	Suma de Sup. Poda	22,50														22,50
	Suma de Sup. Raleo															
	Suma de Sup. Manejo															
	Suma de Sup. Enriquecimiento															
	Suma de Sup. Forest.	240,50			5,00	144,91	36,80	6,00	16,00	10,40						459,61
	Suma de Sup. Poda	50,00	9,00			40,00	33,00			14,80						146,80
	Suma de Sup. Raleo					20,00										20,00
	Suma de Sup. Manejo															
	Suma de Sup. Enriquecimiento	31,00				36,00										67,00
CHUBUT	Suma de Sup. Forest.	1.096,50	2.426,76	1.499,14	1.244,70	1.726,14	1.471,15	2.000,22	110,00							11.573,41
	Suma de Sup. Poda	139,50	140,00	193,00	181,00	272,82	101,13	254,02	139,00							1.420,47
	Suma de Sup. Raleo	20,20		100,00	65,00	115,20	64,54	209,75	139,00							713,69
	Suma de Sup. Manejo															
	Suma de Sup. Enriquecimiento	6,00	2,00	2,00	4,00											14,00
	Suma de Sup. Forest.	473,63	403,60	317,48	104,06	235,86	833,88	775,10	313,87	165,70						3.623,18
CÓRDOBA	Suma de Sup. Poda	15,00	114,00		50,00	42,00	268,00		200,00							689,00
	Suma de Sup. Raleo	99,00	85,00	150,00		30,00	30,00									394,00
	Suma de Sup. Manejo															
	Suma de Sup. Enriquecimiento															
	Suma de Sup. Forest.	17.557,87	7.851,72	3.299,77	11.084,90	10.287,27	9.438,20	11.636,27	6.024,10	625,60						77.805,70
	Suma de Sup. Poda	5.090,90	4.110,56	3.493,84	7.255,79	16.193,77	10.623,24	13.547,91	6.761,79	953,15						68.030,95
	Suma de Sup. Raleo	2.632,20	1.830,88	1.894,13	4.232,79	8.698,32	5.266,76	3.575,71	2.285,25	271,40						30.687,44

PROVINCIA	DATOS	RESOLUCIÓN AÑO										TOTAL			
		2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	NACIONAL			
	Suma de Sup. Manejo	629,20	183,40	70,90	45,15	323,40	289,17	58,61							1.599,83
	Suma de Sup. Enriquecimiento														
ENTRE RÍOS	Suma de Sup. Forest.	5.540,95	3.708,91	2.287,89	2.299,03	4.291,37	2.987,60	2.072,32	1.743,67	101,10					25.032,84
	Suma de Sup. Poda	3.372,93	6.809,27	3.926,48	2.190,16	3.421,24	3.538,35	3.029,55	2.446,20	139,90	63,50				28.937,58
	Suma de Sup. Raleo	284,90	940,08	399,80	362,15	739,08	467,29	988,87	294,85	36,59	23,50				4.537,11
	Suma de Sup. Manejo	2.062,75	1.520,98	471,75	1.060,74	1.691,34	1.250,92	1.651,02	762,38	180,50	6,40				10.658,78
	Suma de Sup. Enriquecimiento			169,00	317,00	59,47									545,47
FORMOSA	Suma de Sup. Forest.	2,00	5,00	1,00		23,25	541,00	107,23	59,25	62,42					801,15
	Suma de Sup. Poda		8,50							132,00					140,50
	Suma de Sup. Raleo									76,80					76,80
	Suma de Sup. Manejo														
	Suma de Sup. Enriquecimiento	2,00											2,00		8,00
JUJUY	Suma de Sup. Forest.	360,00				38,90	129,16	4,80							532,86
	Suma de Sup. Poda	112,00													112,00
	Suma de Sup. Raleo														
	Suma de Sup. Manejo														
	Suma de Sup. Enriquecimiento														
LA PAMPA	Suma de Sup. Forest.					33,00	65,00	120,00	149,00						367,00
	Suma de Sup. Poda	22,00	10,00												32,00
	Suma de Sup. Raleo														0,00
	Suma de Sup. Manejo														
	Suma de Sup. Enriquecimiento														
LA RIOJA	Suma de Sup. Forest.														
	Suma de Sup. Poda			300,00											300,00
	Suma de Sup. Raleo														
	Suma de Sup. Manejo														
	Suma de Sup. Enriquecimiento														
MENDOZA	Suma de Sup. Forest.														
	Suma de Sup. Poda	893,28	421,69	128,55	421,26	436,84	424,82	323,95	490,28	108,26					3.648,93
	Suma de Sup. Raleo	416,58	117,83	104,80	81,48	291,30	36,99	20,10	21,10	7,00	10,00				1.107,18

PROVINCIA	DATOS	RESOLUCIÓN AÑO									TOTAL NACIONAL				
		2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008		2009			
	Suma de Sup. Manejo	7,00													
	Suma de Sup. Enriquecimiento														
MISIONES	Suma de Sup. Forest.														
	Suma de Sup. Poda	40.428,42	18.149,54	3.943,11	10.727,58	12.629,31	10.088,65	8.542,86	6.019,58	983,81					111.512,86
	Suma de Sup. Raleo	7.574,90	6.056,72	3.826,11	9.313,40	9.516,40	4.885,89	4.772,98	3.116,21	631,79					49.694,40
	Suma de Sup. Manejo	2.941,07	1.855,99	1.889,15	2.838,03	3.076,58	2.153,92	1.252,00	944,97	54,00					17.005,71
	Suma de Sup. Enriquecimiento	39,00				14,60	0,75		1,47						55,82
NEUQUEN	Suma de Sup. Forest.	3.676,45	293,60	35,50	54,61	206,30	271,50	185,00							4.722,96
	Suma de Sup. Poda	2.965,05	1.951,29	773,96	919,87	2.772,87	1.077,80	204,30	803,99						11.469,13
	Suma de Sup. Raleo	636,00	242,50	14,43		142,65	452,26	563,88	7,35	404,45					2.463,52
	Suma de Sup. Manejo	29,00	142,00			57,80	402,52	133,98	50,85	135,30					951,45
	Suma de Sup. Enriquecimiento			13,46											13,46
RIO NEGRO	Suma de Sup. Forest.														
	Suma de Sup. Poda	558,63	360,94	34,00		79,70	63,49		136,30						1.233,06
	Suma de Sup. Raleo	37,00	30,00	24,60		106,00	17,00								214,60
	Suma de Sup. Manejo														17,00
	Suma de Sup. Enriquecimiento														
SALTA	Suma de Sup. Forest.														
	Suma de Sup. Poda	199,70	290,10	91,87	19,00	140,05	16,25		17,00						773,97
	Suma de Sup. Raleo		391,00		19,00	45,12			15,00						470,12
	Suma de Sup. Manejo														
	Suma de Sup. Enriquecimiento														
SAN JUAN	Suma de Sup. Forest.	100,00	3,50			59,95	40,00	180,00	99,00	100,00					582,45
	Suma de Sup. Poda	297,83	58,00		2,30	5,89	33,30	35,00	1,85						434,17
	Suma de Sup. Raleo					6,00	8,00	22,00							36,00
	Suma de Sup. Manejo							32,90							32,90
	Suma de Sup. Enriquecimiento								2,00						2,00
SAN LUIS	Suma de Sup. Forest.														
	Suma de Sup. Poda														
	Suma de Sup. Raleo							96,70							96,70
	Suma de Sup. Manejo														
	Suma de Sup. Enriquecimiento														

PROVINCIA	DATOS	RESOLUCIÓN AÑO										TOTAL NACIONAL					
		2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009						
	Suma de Sup. Manejo																
	Suma de Sup. Enriquecimiento																
SANTA CRUZ	Suma de Sup. Forest.																
	Suma de Sup. Poda	12,80															12,80
	Suma de Sup. Raleo																
	Suma de Sup. Manejo																
	Suma de Sup. Enriquecimiento																
SANTA FÉ	Suma de Sup. Forest.																
	Suma de Sup. Poda	32,00	28,10	30,00	94,00	122,68	41,00	92,00									439,78
	Suma de Sup. Raleo	163,60	25,00	7,00		20,00											215,60
	Suma de Sup. Manejo																
	Suma de Sup. Enriquecimiento		250,00			15,00	32,30	34,00									331,30
SGO. DEL ESTERO	Suma de Sup. Forest.	248,14	112,17			106,50	261,00	30,00	61,20	102,00							921,01
	Suma de Sup. Poda					51,80		10,00									61,80
	Suma de Sup. Raleo																
	Suma de Sup. Manejo																
	Suma de Sup. Enriquecimiento	73,25				90,00			94,00								257,25
TUCUMAN	Suma de Sup. Forest.	149,00	29,05			170,00	30,15	54,40	44,60								477,20
	Suma de Sup. Poda							95,40									95,40
	Suma de Sup. Raleo																
	Suma de Sup. Manejo			10,00													10,00
	Suma de Sup. Enriquecimiento				10,00	10,00	1,30										21,30
Total de Sup. Forest.		74.170,64	37.822,24	13.607,27	27.815,82	35.308,03	28.553,09	26.991,46	16.272,11	2.221,19							262.761,85
Total de Sup. Poda		17.908,25	18.319,08	11.619,26	19.090,83	30.702,60	21.466,82	22.481,14	12.782,89	2.520,89							156.965,26
Total de Sup. Raleo		6.048,37	4.853,95	4.433,08	7.497,97	12.751,98	8.402,03	6.205,51	3.579,42	728,09							54.523,90
Total de Sup. Manejo		3.072,55	2.431,38	857,61	1.528,39	2.391,12	1.646,14	1.917,12	905,37	307,50							15.063,58
Total de Sup. Enriquecimiento		3.888,70	299,10	206,50	385,61	491,72	381,80	508,50	342,00	102,00							6.605,93

Nota: por las características del sistema los datos son parciales y pueden sufrir modificaciones, especialmente en los años más recientes.

Fuente D.P.F. SAGyP 17/SEP/10

6.7. Superficies pagadas por tarea por provincia

PROVINCIA	SUP.	SUP.	SUP.	SUP.	SUP.
	FOREST.	PODA	RALEO	MANEJO	ENRIQUECIDO
BUENOS AIRES	11.561,85	3.106,84	80,80	2.389,39	
CATAMARCA	16,60	22,50			
CHACO	459,64	146,80	20,00		67,00
CHUBUT	11.573,41	1.420,47	713,69		14,00
CÓRDOBA	3.623,18	689,00	394,00		23,50
CORRIENTES	77.805,70	68.030,95	30.687,44	1.599,83	
ENTRE RÍOS	25.035,84	28.937,58	4.537,11	10.661,78	545,47
FORMOSA	801,15	140,50	76,80		8,00
JUJUY	532,86	112,00			367,00
LAPAMPA	32,00				
LARIOJA	300,00				
MENDOZA	3.648,92	1.107,18	7,00		
MISIONES	111.512,87	49.694,40	17.005,71	55,82	4.722,96
NEUQUÉN	11.469,13	2.463,52	951,45	13,46	
RIO NEGRO	1.233,06	214,60	17,00		
SALTA	773,97	470,12			582,45
SAN JUAN	434,17	36,00	32,90	2,00	
SAN LUIS	96,70				
SANTA CRUZ	12,80				
SANTA FÉ	439,78	215,60		331,30	
SGO. DEL ESTERO	921,01	61,80			257,25
TUCUMÁN	477,20	95,40		10,00	21,30
TOTAL GENERAL	262.761,84	156.965,26	54.523,90	15.063,58	6.608,93
Fuente D.P.F. SAGyp 17/sep/10					

7. BIBLIOGRAFÍA

Bavera M. Josefina, Frankel Gustavo, Vanney Carlos. "Agricultura y Ganadería". 3ª Edición. Editorial Errepar. Año 2004.

Cabrera, José Osvaldo. "Subsidio Forestal. Tratamiento Contable e Impositivo". Práctica Profesional 2009. Pág. 100, 112. www.laleyonline.com.ar

Castiñeira Basalo, Manuel. "Promoción Integral para Actividades Forestales". Doctrina Tributaria Errepar. Boletín XX. Editorial Errepar. Julio 2009.

Constantini, Juan Manuel. "Beneficios impositivos de la actividad forestal. El derecho real de superficie forestal". PET 2004 (Diciembre 3/4), 1. Editorial La Ley.

Corti, Horacio G. "Calificación Jurídica de los beneficios fiscales". www.laleyonline.com.ar

Fernández, Luis Omar. "Impuesto a las Ganancias. Teoría, Técnica y Práctica". Editorial La Ley.

Marchevsky, Rubén A. "Impuesto al Valor Agregado. Análisis Integral". Editorial Errepar. Año 2006.

Raimondi, Carlos A., Atchabaian Adolfo. "El Impuesto a las Ganancias". Editorial Depalma. Año 1999.

Rivero, Silvia S. "Análisis Sectorial: Actividad Forestal". www.laleyonline.com.ar

Vaz Torres Enrique, Pérez Ruiz Josefina, Retegui Alejandro R. "Estabilidad Fiscal para emprendimientos forestales". www.laleyonline.com.ar

8. NORMAS VINCULADAS CON LA ACTIVIDAD FORESTAL

Leyes

1. Ley 13.273. (BO 06/10/1948).
2. Ley 24.857. (BO 11/09/97).
3. Ley 25.080. (BO 19/01/1999).
4. Ley 25.509. (BO 17/01/2001).
5. Ley 26.331. (BO 26/12/2007).
6. Ley 26.432. (BO 29/12/2009).

Decretos

1. Decreto 710/95. (BO 24/11/1995).
2. DEC 133/99. (BO 01/03/1999).

Resoluciones, Notas Externas

1. RES DGI 3699. (BO 24/06/1993).
2. Resolución 22/2000. SAGPyA. (BO 20/01/1999).
3. RES AFIP 597. (BO 21/05/1999).
4. Resolución 610/99. SAGPyA. (BO 01/11/1999).
5. Resolución 700/99. SAGPyA. (BO 12/11/1999).
6. Resolución 168/00. SAGPYA. (BO 19/04/2000).
7. Res. Conj. 157/01. SAGPYAY 10/01 AFIP. (BO 14/03/2001).

8. Resolución 22/01 SP. (BO 30/03/2001).
9. RG AFIP 1042. (BO 16/07/2001).
10. Resolución 22/2001. Secretaría de Producción. (BO 30/11/2001).
11. Resolución 398/2003. SAGPyA. (BO 14/05/2003).
12. Resolución 19/2004. SAGPyA. (BO 31/03/2004).
13. Resolución 609/2004. SAGPyA. (BO 08/07/2004).
14. Nota Externa 2/2004. Subdirección General Legal y Técnica Aduanera. (BO 16/07/2004).
15. Resolución General 2019/2006. AFIP. (BO 21/03/2006).
16. Resolución 137/2006. SAGPyA. (BO 04/04/2006).
17. RG 2165. (BO 11/06/2006).

Se imprimió en el mes de abril de 2012
en Gráfica Amalevi SRL
Mendoza 1851 - Rosario - Santa Fe
Tel. (0341) 4213900 / 4242293 / 4218682
e-mail: grafica_amalevi@yahoo.com.ar

CENTRO DE ESTUDIOS CIENTÍFICOS Y TÉCNICOS (CECyT)



Federación Argentina
de Consejos Profesionales
de Ciencias Económicas