

Perfiles fiscales en la dinámica del desarrollo sustentable

Carlos María FOLCO

SUMARIO: I. *Nociones introductorias*. II. *Medio ambiente y derechos humanos*. III. *El Pacto Mundial de la ONU*. IV. *La responsabilidad social empresarial y ciudadana*. V. *La evolución fiscal ecológica en Europa*. VI. *Los beneficios fiscales en la legislación nacional*. VII. *Reflexiones finales*.

I. Nociones introductorias

Tradicionalmente, se ha conceptualizado al desarrollo sostenible, sustentable o perdurable, como una modalidad de desarrollo que responde a las necesidades del presente sin poner en peligro la capacidad de las generaciones futuras de responder a las suyas. Esto implica cuidar que el crecimiento actual no ponga en riesgo las posibilidades de crecimiento de las generaciones futuras.

El referido desarrollo consta de tres pilares o vertientes esencialmente vinculadas: económico, social y medioambiental. Insoslayablemente, éstas deberán interactuar y vigorizarse recíprocamente con la finalidad de garantizarlo.

En lo que aquí interesa, hacemos notar que la vertiente medioambiental constituye el entorno que influye y condiciona, de manera esencial, la calidad de vida de las personas o la sociedad toda.

Paradójicamente, la actividad humana influye y condiciona el medioambiente, contaminándolo, degradándolo de forma progresiva y significativa.

Con cierto dejo de ironía, podríamos afirmar que la propia denominación de “medio ambiente” conlleva la sensación de daño actual, cierto y real, por cuanto implícitamente se estaría admitiendo que el hombre ya ha destruido la otra mitad del ambiente.

Más allá de chanza alguna, la gravedad del daño producido torna imprescindible una real toma de conciencia sobre “desarrollo sustentable”, asegurando a las generaciones, actuales y futuras, auténtica calidad de vida sobre este planeta. Si bien este concepto se ha postulado desde décadas atrás, en la actualidad no se concibe otra posibilidad que la implementación de prácticas, tecnologías y procesos claramente sustentables con el medio ambiente.

Afirmamos ello por cuanto prevalece en cada persona un interés particular, individual, generado por la necesidad propia de desarrollar acciones tendientes a mejorar la calidad de vida, sin perjuicio de la coexistencia de una fuerte demanda social sobre la adecuada protección medioambiental, por las características de ese bien colectivo, de carácter intergeneracional.

Esta circunstancia tiene su directa implicancia en las finanzas públicas, existiendo un consenso generalizado en la comunidad internacional sobre la necesidad de debatir sobre los “instrumentos fiscales verdes” para la configuración y financiamiento de los sistemas nacionales en la gestión ambiental.

El Estado, además de las reglamentaciones, restricciones y controles pertinentes, tiene la obligación de actuar decididamente a través de herramientas fiscales tales como subsidios, exenciones, desgravaciones, tasas, impuestos, amortizaciones aceleradas, etcétera.

II. Medio ambiente y derechos humanos

El derecho que todos los seres humanos tenemos de vivir en un medio ambiente apto para nuestro desarrollo como personas constituye uno de los derechos denominados de “tercera generación”, llamados también “derechos de la solidaridad” o “de los pueblos”.

Nuestra carta magna lo ha receptado en su reforma del año 1994 (Santa Fe-Paraná) al establecer:

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.¹

Asimismo, el texto fundamental dispone en cabeza de las autoridades, la obligación de proveer "...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".

La Corte Suprema de Justicia de la Nación² ha manifestado:

...el reconocimiento de estatus constitucional del derecho al goce de un ambiente sano, así como la expresa y típica previsión atinente a la obligación de recomponer el daño ambiental no configuran una mera expresión de buenos y deseables propósitos para las generaciones del porvenir, supeditados en su eficacia a una potestad discrecional de los poderes públicos, federales o provinciales, sino la precisa y positiva decisión del constituyente de 1994 de enumerar y jerarquizar con rango supremo a un derecho preexistente, que frente a la supremacía establecida en el artículo 31 de la Constitución Nacional y las competencias regladas en el artículo 116 de esta ley fundamental para la jurisdicción federal, sostienen la intervención de este fuero de naturaleza excepcional para los asuntos en que la afectación se extienda más allá de uno de los Estados federados y se persiga la tutela que prevé la carta magna.

El citado artículo 41 de la Constitución Nacional determina: "Corresponde a la Nación dictar las normas que contengan los presupuestos mínimos de protección, y a las provincias, las necesarias para complementarla, sin que aquéllas alteren las jurisdicciones locales".

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

¹ Constitución Nacional, artículo 41.

² CSJN, 20 de junio de 2006, "Mendoza, Beatriz S. y otros c/Estado Nacional y otros", L. L. del 11 de julio de 2006, p. 4, con nota de Daniel Alberto Sabsay.

Además, la carta magna instituye la acción de amparo en protección de los derechos ambientales, otorgando una legitimación activa al “...afectado, el defensor del pueblo y las asociaciones que propendan a esos fines, registradas conforme a la ley, la que determinará los requisitos y formas de su organización”.³

Finalmente, dispone el artículo 124 de la Constitución Nacional que corresponde a las provincias el dominio originario de los recursos naturales existentes en su territorio.

La Constitución de la Provincia de Buenos Aires dispone, en su artículo 28, lo siguiente: “Los habitantes de la provincia tienen el derecho a gozar de un ambiente sano y el deber de conservarlo y protegerlo en su provecho y en el de las generaciones futuras”.

En el marco del proceso de integración regional, señalamos que el Congreso de la Nación ha sancionado la ley 25.841,⁴ por la cual se aprueba el Acuerdo Marco sobre Medio Ambiente del Mercosur, suscripto en Asunción (República Paraguay) el 22 de junio de 2001.

La ley 25.675 (Ley General del Ambiente. Bien jurídicamente protegido) establece: “...los presupuestos mínimos para el logro de una gestión sustentable y adecuada del ambiente, la preservación y protección de la diversidad biológica y la implementación del desarrollo sustentable”.

Por su parte, la ley 25.916, relativa a la gestión de residuos domiciliarios, estipula la obligatoriedad para las autoridades competentes de establecer, en el ámbito de su jurisdicción, programas especiales de gestión para aquellos residuos que por sus características particulares de peligrosidad, nocividad o toxicidad puedan presentar riesgos significativos sobre la salud humana o animal, o sobre los recursos ambientales.

He aquí los aspectos nucleares del derecho a la preservación del medio ambiente, entendido éste como un bien colectivo que, por su naturaleza jurídica, es común e indivisible.

Sin perjuicio de lo expuesto, no hemos de soslayar que la agresión al ambiente incide sobre otros derechos humanos fundamentales, tales como el derecho a la vida (el primer derecho humano) o a la salud, indispensables para el ejercicio de otros derechos.

³ Constitución Nacional, artículo 43.

⁴ *Boletín Oficial* (en adelante B. O.) del 15 de enero de 2004.

III. El Pacto Mundial de la ONU

A fines de la década pasada, en el Foro Económico Mundial de Davos (Suiza), el secretario general de la ONU propuso un “Pacto Mundial” entre Naciones Unidas y el mundo de los negocios, con la finalidad de salvaguardar un crecimiento económico duradero en el contexto de la globalización, mediante la promoción de un conjunto de valores universales que son considerados fundamentales para satisfacer las necesidades de la población mundial. La fase operacional fue inaugurada el 26 de julio de 2000 en la sede de las Naciones Unidas en Nueva York.

Es un convenio de libre adhesión por las empresas, fundado en su compromiso de implantación de los principios del Pacto en su estrategia y en sus operaciones. No es un instrumento regulador ni otorga certificación alguna.

Este Pacto predica que las empresas hagan propias, apoyen y lleven a la práctica un conjunto de valores fundamentales en materia de derechos humanos, normas laborales, medio ambiente y lucha contra la corrupción, esto es, las cuatro áreas en las cuales se apoyan los valores: derechos humanos, normas laborales, medio ambiente y lucha contra la corrupción.

Trascribimos a continuación los principios relativos al medio ambiente:

Principio 7: Las empresas deben apoyar los métodos preventivos con respecto a problemas ambientales;

Principio 8: Las empresas deben adoptar iniciativas para promover una mayor responsabilidad ambiental;

Principio 9: Las empresas deben fomentar el desarrollo y la difusión de tecnologías inofensivas para el medio ambiente.

Es claro que los principios transcritos se basan en la Declaración Universal de Derechos Humanos, la Declaración relativa a los principios y derechos fundamentales en el trabajo (OIT), la Declaración de Río sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo, y la Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción.

En pocas palabras, el Pacto Mundial ha surgido como guía y apoyo a las empresas socialmente responsables.

La cátedra en Análisis de la Responsabilidad Social de la Empresa de la Universidad Antonio de Nebrija⁵ señala que en España el Pacto Mundial de Naciones Unidas ha tenido una gran acogida entre empresas, sindicatos, entidades educativas y ONG. El mayor número de adhesiones de empresas de ese país se realizó a partir de 2002, gracias al movimiento puesto en marcha por la Fundación Rafael del Pino, para promover e implantar esta iniciativa en España.

IV. La responsabilidad social empresarial y ciudadana

Actualmente, se abre paso en toda la región la “Responsabilidad Social de la Sociedad Civil” (RSSC), entendiéndose por tal el rol que tienen las organizaciones para detectar y aportar soluciones a problemas de interés público, a través de estrategias e iniciativas ciudadanas inspiradas en valores como la transparencia, la pluralidad y la sustentabilidad en un marco de ética cívica.

Análogos postulados contiene la denominada “Responsabilidad Social Empresarial” (RSE),⁶ consistente en la contribución al desarrollo humano sostenible, a través del compromiso y la confianza de la empresa hacia sus empleados y las familias de éstos, hacia la sociedad en general y hacia la comunidad local, en pos de mejorar el capital social y la calidad de vida de toda la comunidad.

Los empresarios asisten al crecimiento del concepto de responsabilidad social empresarial como valor económico agregado.

⁵ La Universidad Antonio de Nebrija adhiere al Pacto Mundial desde el año 2002, habiendo constituido al año siguiente, junto con el Grupo Santander y la Fundación Empresa y Sociedad, la citada Cátedra en Análisis de la Responsabilidad Social de la Empresa, con la finalidad de investigar, formar y fomentar todas aquellas áreas del saber que influyen en el conocimiento de las relaciones existentes entre la responsabilidad social de la empresa y la sociedad.

⁶ Existen diversos nucleamientos creados con la finalidad de promover y difundir la responsabilidad social empresaria, para impulsar el desarrollo sustentable. Baste con señalar, a mero título ejemplificativo, “Moverse”, en la ciudad de Rosario (Argentina), organización creada para el avance hacia modos de actuación empresaria socialmente más responsables, con el objetivo de “movilizar, sensibilizar e inculcar conciencia sobre RSE” o bien el “Instituto Argentino de Responsabilidad Social Empresaria” (IARSE).

En opinión de Phil Rudolph,⁷ especialista de Estados Unidos en Ética y Responsabilidad Social Corporativa, resulta esencial diferenciar la filantropía, que es “la forma en que las empresas gastan su dinero”, de la responsabilidad social empresaria que tiene que ver con “el modo en el cual las empresas ganan su dinero”. Puso especial énfasis en la concepción de ciudadanía empresaria, lo cual supone que una compañía tenga en cuenta el interés de sus involucrados o interesados (*stakeholders*),⁸ que la empresa tenga un propósito y una serie de valores bien claros, lo cual dista mucho de un simple ejercicio de Relaciones Públicas o de acciones orientadas a evitar la publicidad negativa, destacando la importancia del prestigio de la empresa —el cual depende del comportamiento responsable de la compañía— y la importancia de los “activos intangibles” para calcular en el valor total de una organización en el mercado.

Efectivamente, esta singular perspectiva —entre otras finalidades— orienta la dirección estratégica de las empresas. La comunidad habrá de exigir y valorar positivamente la actuación ética de las mismas, su transparencia en las operaciones, el cuidado de la calidad de vida y adecuadas condiciones de trabajo de sus empleados, la protección medioambiental y el aporte que realice al bienestar general.

En palabras de Evan y Freeman,⁹ si la empresa dirige mal su relación con la comunidad, estará en la misma posición que si un ciudadano comete un crimen, porque viola, de ese modo, el contrato social (implícito

⁷ Rudolph, Phil, *¿Cómo implementar la cadena de valor con los proveedores?*, Córdoba (Argentina), evento organizado por la Universidad Empresarial Siglo 21 (UES 21), Fundación Global, el Instituto Argentino de Responsabilidad Social Empresaria (IARSE) y Fundación GEOS, el 28 de marzo de 2007. Advierte este experto que muchas firmas aún no son conscientes de la importancia que tiene la reputación corporativa para todos los grupos de interés (*stakeholders*) de una empresa; lo esencial que resulta para el éxito y sostenibilidad a largo plazo de la marca; la fragilidad de la reputación y cuán fácil es dañarla; y lo difícil que resulta recuperarla una vez que se ha visto comprometida.

⁸ Cabe citar aquí el pensamiento elaborado dado por R. E. Freeman (*Strategic Management: A Stakeholder Approach*), aludiendo a quienes pueden afectar o son afectados por las actividades de una empresa. Estos grupos o individuos son los “públicos interesados” (*stakeholders*), los cuales constituyen un elemento esencial en el planeamiento estratégico de negocios.

⁹ Evan, W. M. y Freeman, R. E., *A Stakeholder Theory of the Modern Corporation: Kantian Capitalism*, en Beauchamp, T. L. y Bowie, N. E., *Ethical Theory and Business*, 4a. ed., 1993, p. 81.

o explícito) que tiene con la colectividad y no debe esperar más que ostracismo y desconfianza.

Por el contrario, surgen claros los beneficios de implementar políticas y prácticas socialmente responsables, que han sido corroboradas por estudios empíricos que demuestran el positivo impacto de estas acciones en el desempeño y valoración de la empresa, circunstancia que ha llevado a que las mismas incluyan en sus reportes corporativos informes sobre su desenvolvimiento económico, social y medioambiental.

El Centro de Análisis y Evaluación de la Política Pública Tecnológico de Monterrey (CAEP) ha reseñado los beneficios de las prácticas de la responsabilidad social empresarial:

1) *Nivel externo:*

- a) Posicionamiento y diferenciación.
- b) Atracción y fidelidad de públicos clave.
- c) Incremento de reputación e influencia en la sociedad.
- d) Facilitación del diálogo con la sociedad.

2) *Nivel interno:*

- a) Mejoramiento del sentido de pertenencia.
- b) Optimización de la comunicación interna.
- c) Fomento de una cultura corporativa.

Una cuestión importante para destacar es que se encuentra en su fase final de elaboración la Norma ISO 26.000 de Responsabilidad Social,¹⁰ un instrumento de carácter voluntario que tomará la forma de Guía de Estandarización en esta materia, estableciendo pautas comunes de conceptos, definiciones y métodos de evaluación.

Conviene advertir que el Código Marco de Buen Gobierno para Pymes obliga en Colombia una decidida “política de cumplimiento de la ley”, de-

¹⁰ ISO es una red de institutos nacionales de estándares de 151 países, con un Secretariado Central en Ginebra, Suiza. La publicación de la Norma ISO 26.000 se encuentra prevista para mediados del año próximo. Está elaborada para ser aplicada por organizaciones de todo tipo (tanto públicas como privadas) de todo el mundo.

terminando que “las sociedades deben establecer mecanismos que aseguren el cumplimiento de las disposiciones constitucionales, legales y reglamentarias sobre materias laborales, tributarias y de libre competencia”.

Precisamente, el irrestricto respeto a la ley constituye los cimientos mismos de nuestra civilización occidental¹¹ y es un rasgo distintivo del Estado de derecho.¹²

V. La evolución fiscal ecológica en Europa

La creciente importancia de promover el desarrollo sustentable ha llevado a la necesidad de promover, en el seno de la Unión Europea, un amplio debate a los efectos de establecer una reforma fiscal, un bloque moolítico como frente común en tutela del medio ambiente.

Normativamente, existen dos hitos históricos que consideran esa protección como un objetivo esencial. Ellos son el propio Tratado de la Unión Europea¹³ de 1992 y el Tratado de Ámsterdam de 1997.

El Quinto Programa Comunitario para el Medio Ambiente, denominado “Hacia un desarrollo sostenible”, fue aprobado por la Comisión en 1992 con la finalidad de encontrar soluciones a los problemas medioambientales, tales como el cambio climático, contaminación de las aguas, gestión de los residuos, contaminación del aire, etcétera.

Igualmente, este programa procuraba establecer nuevas relaciones entre los agentes que intervienen en dicha problemática.

¹¹ Señala Aristóteles, al introducirnos en *La política*: “El hombre perfeccionado por la sociedad es el mejor de los animales; pero es el más terrible cuando vive sin ley ni justicia”.

¹² Luego de estatuir que “España se constituye en un Estado social y democrático de Derecho” (artículo 1º, numeral 1), la Constitución de 1978 dispone que “Los ciudadanos y los poderes públicos están sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico” (artículo 9º, numeral 1). Ello sintetiza una premisa esencial y característica del Estado de derecho: el sometimiento del mismo a ley, al igual que los ciudadanos.

¹³ Es interesante señalar que, por expreso mandato de dicho tratado, la política de la UE en materia de medio ambiente debe fundarse en el principio de precaución. Ello implica que, a falta de certeza científica, cuando una evaluación científica preliminar considere la existencia de riesgo de obtener consecuencias potencialmente nefastas para el medio ambiente o la salud, aunque el riesgo no esté demostrado, podrán adoptarse medidas para descartarlo (cfr. artículo 174).

Por vez primera, el medio ambiente adquiría el rango de política dentro de la Unión Europea y permitió que los Estados miembros aplicaran decididas políticas medioambientales.

Posteriormente, el Parlamento Europeo y el Consejo presentaron el Sexto Programa de acción comunitaria en materia de medio ambiente (2002-2010) denominado “Medio ambiente 2010: el futuro está en nuestras manos”.

El referido programa se centra en cinco aspectos fundamentales:

- 1) Tratamiento del cambio climático y del recalentamiento del planeta.
- 2) Protección del hábitat y de la fauna natural.
- 3) Tratamiento de las cuestiones medioambientales y sanitarias.
- 4) Conservación de los recursos naturales y gestión de los residuos.
- 5) Implantación de nuevas tecnologías innovadoras respetuosas con el medio.

En los albores del siglo XIX, el célebre economista británico Arthur Pigou aconsejaba la creación de impuestos correctivos para reducir la contaminación.

Esta actitud le ha valido ser calificado como el institutor de la Economía del Bienestar y antecesor del movimiento ecologista. En su concepción, distinguía entre costes marginales privados y sociales, defendiendo la intervención del Estado mediante subsidios e impuestos para corregir los fallos del mercado e internalizar las externalidades, esto es, los consecuentes efectos externos que tiene un proceso productivo sobre las personas o sociedades extrañas a su explotación.¹⁴

A partir de la década de 1990,¹⁵ las políticas fiscales y ambientales coincidieron en la búsqueda de soluciones a los problemas que la producción industrial y el consumo de ciertos bienes y servicios provocaban en el entorno natural, proponiendo una gama de instrumentos que junto con el control administrativo directo constituyen los pilares en la protec-

¹⁴ Así, por ejemplo, nuestro planeta resulta perjudicado por la producción de energía con combustibles fósiles ya que origina gases de efecto invernadero, los cuales causan calentamiento global.

¹⁵ Cfr. López Guzmán *et al.*, “La reforma fiscal ecológica en la Unión Europea: antecedentes, experiencias y propuestas”, *Revista de Economía Institucional*, vol. 8, núm. 15, segundo semestre de 2006.

ción del medio ambiente, señalándose que, como instrumento económico, la política tributaria no sólo propicia una mejora del medio ambiente sino la financiación de proyectos conservacionistas con objetivos macroeconómicos, como los incentivos para la creación de empleo. Surge así el concepto de doble dividendo: el paso de los tributos sobre el trabajo a los ecológicos no solamente genera beneficios ambientales, sino también efectos económicos positivos como la creación de empleo.

En 1993, en su Libro Blanco sobre *Crecimiento, competitividad y empleo*, la Unión Europea defendió la aplicación de un nuevo modelo tributario basado en la reducción de la fiscalidad sobre el empleo y el uso de la imposición ambiental como compensación de las pérdidas recaudatorias. La combinación de reducciones en los tipos marginales del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y en Cotizaciones Sociales (CS), junto a la aplicación simultánea de nuevos impuestos ambientales, define desde entonces lo que ha dado en llamarse “Reforma Fiscal Verde”, propuesta que ha inspirado las reformas en esta materia aplicadas por los países nórdicos durante el último lustro.¹⁶

La relevancia de los impuestos ambientales se ha vigorizado en mérito a una serie de tendencias claramente identificables.¹⁷

En primer lugar, los objetivos derivados de los acuerdos de Kyoto en materia de emisiones de gases de efecto invernadero definidos para los países integrantes de la Unión Europea son difíciles de lograr sin la ayuda de instrumentos adicionales, incluyendo los económicos, y los impuestos a las emisiones de carbono pueden ser una opción.

Además, el “proceso Cardiff-Gothenburg”,¹⁸ de monitoreo, avanza hacia la integración de requisitos ambientales en políticas sectoriales que incluyen la internalización de costos y la creación de “precios justos y eficientes” para lo cual los impuestos ambientales son un instrumento esencial.

Por último, la dispersión de las bases impositivas tradicionales del capital, el trabajo y el consumo como resultado del aumento en la movilidad

¹⁶ Cfr. Gago, Alberto *et al.*, *La reforma fiscal verde: consideraciones para el caso español*, Hacienda Pública Española.

¹⁷ Informe de la Agencia Ambiental Europea, *Recent developments in the use of environmental taxes in the European Union*, trad. de Raúl Marcó del Pont Lalli.

¹⁸ El Consejo Europeo se reunió en 2001 en Gothenburg, para tratar la incorporación de la dimensión ambiental a la estrategia de desarrollo sustentable, y añadir además, una carta de tiempo y una serie de indicadores.

de la producción y del comercio electrónico incrementa la atracción en factores fijos y materiales tales como la energía, la tierra y el agua como gravables.

La mayoría de los Estados miembros (*v. gr.* Dinamarca, Finlandia, Francia, Alemania, Italia, los Países Bajos, Suecia y el Reino Unido) han adoptado impuestos ambientales como parte de una reforma fiscal más amplia, acompañados de medidas como la reducción de los impuestos directos (al trabajo) y/o a los pagos de seguridad social. Estas reformas globales pretenden cumplir con diversos objetivos (ambientales o de otro tipo).

Así, el traslado de cargas fiscales del trabajo al ambiente y los recursos puede contribuir a un aumento en el empleo, paralelamente a las mejoras ambientales, esto es, el argumento del “doble dividendo” al cual referimos precedentemente.

En el siguiente cuadro,¹⁹ a mero título ejemplificativo, se detallan algunos de los impuestos ambientales utilizados en ciertos países de la OCDE, a efectos de graficar las múltiples alternativas que los mismos ofrecen:

Aceites lubricantes	Finlandia, Holanda
Baterías	Bélgica, Canadá, Dinamarca, Portugal, Suecia
Bolsas de plástico	Islandia, Italia
Envases no retornables de bebidas	Bélgica, Canadá, Dinamarca, Finlandia, Noruega
Fertilizantes	Austria, Finlandia, Suecia
Materiales vírgenes o sin refinar	Dinamarca
Neumáticos	Austria, Canadá, Portugal
Papel no reciclado	Bélgica, Francia
Pesticidas	Bélgica

¹⁹ *La reforma fiscal verde*, de Alberto Gago Rodríguez y Xavier Labandeira Villot.

La Agencia Europea de Medio Ambiente (AEMA), en un informe presentado al Parlamento Europeo, considera que ciertos tributos han sido eficaces desde el punto de vista ambiental por haber alcanzados sus objetivos ambientales a un coste razonable, detallando, a título de ejemplo, los asociados al anhídrido sulfuroso y a los óxidos de nitrógeno en Suecia, a los residuos tóxicos en Alemania, a la contaminación del agua en los Países Bajos y los tributos diferenciales al combustible mezclado y al combustible diésel “más limpio” en Suecia.

Sentado ello, digamos que en general existe consenso doctrinario en indicar que los impuestos ecológicos responden al principio del contaminador-pagador (PCP), es decir, “el que contamina paga”.

Por aplicación del mismo, el contaminador deberá soportar los costos de aquellas acciones tendientes a la reparación de los daños ambientales causados por la actividad que desarrolla, de manera tal que se obtengan los niveles ambientales admisibles determinados por la autoridad pertinente.²⁰

No obstante, poco esfuerzo cabe para admitir la insuficiencia de este principio de neto corte económico²¹ como eje de la tributación ecológica.

²⁰ Con anterioridad al proceso privatizador, este principio informaba el hoy derogado decreto 2125/78 (reglamentación de la ley de OSN). Planteaba, por entonces, la determinación de la cuota de resarcimiento por los vertidos que evacuaran las industrias a los cuerpos receptores.

²¹ Afirmamos sin hesitar que el mismo es un principio económico toda vez que compone un marco regulatorio del precio final. Así, por ejemplo, si tomamos dos industrias (una contaminante y la otra no) que vendiesen sus productos a un mismo valor, la primera de ellas (contaminante) lo haría con menores costos privados. En definitiva, es el Estado el responsable de sanear el ambiente por la contaminación operada en la producción de dicha empresa, generándose, por lógica consecuencia, una mayor carga fiscal que proviene del incremento del gasto público. De allí, el principio “contaminador pagador” deriva directamente su validez como rector de resarcimiento por la actividad contaminante o, inclusive, de sanción cuando así correspondiera. Concorre, entonces, una clara proporcionalidad entre la contaminación y el pago del contaminador. Pero exhibe inopia en el campo tributario ecológico, al que —además— deben concurrir otros principios fundantes tributarios, verbigracia: capacidad contributiva y novísimos criterios de atribución del hecho imponible, en cuanto podrían abarcar a terceros que se beneficiaren con los productos fabricados por la contaminante. En tal sentido, adquiere relevancia el “valor sostenible” configurando una forma de capacidad contributiva, magistralmente desarrollado por Rosembuj. El aporte al gasto público resulta así determinado por la conservación y acrecentamiento del capital ambiental y no por parámetros económicos de la contaminación producida.

Asiste la razón a Tulio Rosembuj²² cuando postula que el aludido principio del contaminador pagador no está pensado para atender la irreproducibilidad, la insustituibilidad, la irremplazabilidad del recurso damnificado, resultando ser un criterio sumamente exigente y válido en la prevención y precaución de la supervivencia del activo ambiental existente, pero fuera del límite de su extinción ya que de otro modo, podría llegarse al absurdo de justificar por precio la eliminación del bien ambiental, lo cual está fuera de cualquier razonabilidad. Con cita de Sadeleer en su auxilio, afirma que parece acreditar con su perfume neoliberal, la idea de un verdadero derecho a contaminar en contrapartida de un precio, equivalente monetario del daño ambiental sufrido.

Este prestigioso catedrático de la Universidad de Barcelona ha planteado enfáticamente la necesidad de “ambientalizar” los impuestos generales sobre la renta y consumo, y a la vez, introducir un Impuesto general sobre Capital Ambiental (ICA) cuyo objeto sería la conservación y desarrollo del ambiente, en sentido amplio, comprensivo a la flora, la fauna, los recursos naturales, el paisaje y los equilibrios biológicos, incluida la persona humana.²³

Ello, no sin advertir que un ICA general debería modularse con carácter universal sobre la base del patrimonio existente y su continuidad, lo cual supone dos precondiciones: Transportar la presión fiscal desde las actividades de valor añadido de la gente —empleo, empresa, ahorro— hacia las que implican deseconomías externas, prevención del deterioro ambiental y recuperación del daño ocurrido, debiéndose reformular los instrumentos tributarios presentes para evitar duplicaciones.

VI. Los beneficios fiscales en la legislación nacional

Hemos visto, hasta ahora, una primera aproximación a los “eco-tax”, de gran desarrollo (principalmente en Europa, donde se busca armonizar

²² Rosembuj, Tulio, *Seminario Internacional de Fiscalidad de la Energía*, Madrid, octubre de 2003.

²³ En su construcción, define al capital como la aptitud pública y social para crear valor sostenible mediante las competencias públicas y la conciencia social o comunitaria, considerando que esa percepción es la que avala la diferencia que ampara a algunos países respecto de otros y que, al mismo tiempo, construye una riqueza oculta o invisible que comparece junto a los recursos económicos o humanos.

los mismos) pero inexistentes en nuestro derecho positivo vigente. Por el contrario, la ley nacional ha instituido determinados instrumentos fiscales que no son tributos, sino beneficios promocionales.

1. *Ley de Biocombustibles*

La ley 26.093²⁴ instituye el “Régimen de Regulación y Promoción para la Producción y Uso Sustentables de Biocombustibles”, estableciendo en su Capítulo II un régimen promocional.

El régimen precedentemente mencionado tiene una vigencia de quince (15) años a partir de su aprobación, facultándose al PEN para extender dicho plazo computando los quince (15) años de vigencia a partir de los términos establecidos en los artículos 7º y 8º de la referida ley.

En su artículo 2º dispone el texto legal que la autoridad de aplicación de la citada ley será determinada por el Poder Ejecutivo nacional, conforme a las respectivas competencias dispuestas por la ley 22.520 de ministerios y sus normas reglamentarias y complementarias.

Consecuentemente, mediante decreto 109/2007, el PEN dispuso que la autoridad de aplicación de la ley 26.093 será el Ministerio de Planificación Federal, Inversión Pública y Servicios, a través de la Secretaría de Energía, ello “...en virtud de su competencia técnica y funcional, la índole de las materias involucradas, y las responsabilidades políticas de las medidas a adoptar en cada momento”.

En relación con los sujetos beneficiarios de la promoción, la ley citada dispone en su artículo 13 que la totalidad de los proyectos de radicación de industrias de biocombustibles gozará de los beneficios que ella prevé, en cuanto los mismos cumplan los siguientes requisitos:

- a) Se instalen en el territorio de la nación argentina.
- b) Sean propiedad de sociedades comerciales, privadas, públicas o mixtas, o cooperativas, constituidas en la Argentina y habilitadas con exclusividad para el desarrollo de la actividad promocionada por esa ley, pudiendo integrar todas o algunas de las etapas industriales necesarias para la obtención de las materias primas renovables corres-

²⁴ B. O. del 15 de mayo de 2006.

- pondientes. La autoridad de aplicación establecerá los requisitos para que las mismas se encuadren en las previsiones del citado artículo.
- c) Su capital social mayoritario sea aportado por el Estado nacional, por la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, los Estados provinciales, los municipios o las personas físicas o jurídicas, dedicadas mayoritariamente a la producción agropecuaria, de acuerdo con los criterios que establezca el decreto reglamentario de la referida ley.
 - d) Estén en condiciones de producir biocombustibles cumpliendo las definiciones y normas de calidad establecidas y con todos los demás requisitos fijados por la autoridad de aplicación, previos a la aprobación del proyecto por parte de ésta y durante la vigencia del beneficio.
 - e) Hayan accedido al cupo fiscal establecido en el artículo 14 de la ley y en las condiciones que disponga la reglamentación.

El referido artículo establece que el cupo fiscal total de los beneficios promocionales será fijado anualmente en la respectiva Ley de Presupuestos para la Administración Nacional y será distribuido por el Poder Ejecutivo nacional, priorizando los proyectos en función de los siguientes criterios:

- Promoción de las pequeñas y medianas empresas.
- Promoción de productores agropecuarios.
- Promoción de las economías regionales.

Asimismo, se deja establecido que, a partir del segundo año de vigencia del régimen bajo análisis, se deberán incluir también en el cupo total los que fueran otorgados en el año inmediato anterior y que resulten necesarios para la continuidad o finalización de los proyectos respectivos.

El texto legal prescribe que a los efectos de favorecer el desarrollo de las economías regionales, la autoridad de aplicación podrá establecer cuotas de distribución entre los distintos proyectos presentados por pequeñas y medianas empresas, aprobados según lo previsto en los artículos 6º y 13 de la ley, con una concurrencia no inferior al veinte por ciento (20%) de la demanda total de biocombustibles generada por las destilerías, refinerías de petróleo o aquellas instalaciones que hayan sido debidamente apro-

badas por la autoridad de aplicación para el fin específico de realizar la mezcla con derivados de petróleo previstas para un año.

En su artículo 15, la ley determina los beneficios promocionales.

Al respecto, señala que los sujetos beneficiarios mencionados en el artículo 13, que cumplan las condiciones legalmente establecidas, gozarán, durante la vigencia establecida en el artículo 1º de la ley, de los siguientes beneficios promocionales:

- 1) En lo referente al Impuesto al Valor Agregado y al Impuesto a las Ganancias, será de aplicación el tratamiento dispensado por la ley 25.924²⁵ y sus normas reglamentarias, a la adquisición de bienes de capital o la realización de obras de infraestructura correspondientes al proyecto respectivo, por el tiempo de vigencia del presente régimen.
- 2) Los bienes afectados a los proyectos aprobados por la autoridad de aplicación no integrarán la base de imposición del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, establecido por la ley 25.063,²⁶ o el que en el futuro lo complemente, modifique o sustituya, a partir de la fecha de aprobación del proyecto respectivo y hasta el tercer ejercicio cerrado, inclusive, con posterioridad a la fecha de puesta en marcha.
- 3) El biodiésel y el bioetanol producidos por los sujetos titulares de los proyectos aprobados por la autoridad de aplicación, para satisfacer las cantidades previstas en los artículos 7º, 8º y 12 de la ley, no estarán alcanzados por la tasa de infraestructura hídrica establecida por el decreto 1381/2001, por el Impuesto sobre los Combustibles Líquidos y el Gas Natural establecido en el capítulo I, título III de la ley 23.966, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, por el impuesto denominado “Sobre la transferencia a título oneroso o gratuito, o sobre la importación de gasoil”, establecido en la ley 26.028, así como tampoco por los tributos que en el futuro puedan sustituir o complementar a los mismos.

²⁵ B. O. del 6 de septiembre de 2004. Dicha norma establece un régimen transitorio para el tratamiento fiscal de las inversiones en bienes de capital nuevos, las excepciones, los sujetos que podrán acogerse, devolución anticipada en el Impuesto al Valor Agregado, Amortización acelerada en el Impuesto a las Ganancias, sanciones por incumplimiento y cupo fiscal.

²⁶ B. O. del 30 de diciembre de 1998.

- 4) La autoridad de aplicación garantizará que aquellas instalaciones que hayan sido aprobadas para el fin específico de realizar las mezclas, deberán adquirir los productos definidos en el artículo 5º de la ley a los sujetos promovidos hasta agotar su producción disponible a los precios que establezca la mencionada autoridad.
- 5) La Secretaría de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentos promoverá aquellos cultivos destinados a la producción de biocombustibles que favorezcan la diversificación productiva del sector agropecuario. A tal fin, dicha Secretaría podrá elaborar programas específicos y prever los recursos presupuestarios correspondientes.
- 6) La Subsecretaría de Pequeña y Mediana Empresa promoverá la adquisición de bienes de capital por parte de las pequeñas y medianas empresas destinados a la producción de biocombustibles. A tal fin, elaborará programas específicos que contemplen el equilibrio regional y preverá los recursos presupuestarios correspondientes.
- 7) La Secretaría de Ciencia, Tecnología e Innovación Productiva promoverá la investigación, cooperación y transferencia de tecnología, entre las pequeñas y medianas empresas y las instituciones pertinentes del Sistema Público Nacional de Ciencia, Tecnología e Innovación. A tal fin, elaborará programas específicos y preverá los recursos presupuestarios correspondientes.

Por su parte, el artículo 20 del decreto reglamentario 109/2007 estableció las siguientes disposiciones:

a) De conformidad con lo establecido en el artículo 15, inciso 1º de la citada ley, los sujetos titulares de proyectos aprobados en el marco de las disposiciones de ésta podrán obtener la devolución anticipada del Impuesto al Valor Agregado (IVA) correspondiente a los bienes nuevos amortizables —excepto automóviles—, u obras de infraestructura —excepto obras civiles— incluidos en el proyecto o, alternativamente, practicar en el impuesto a las ganancias la amortización acelerada de los mismos, no pudiendo acceder a los dos tratamientos por un mismo proyecto.

I. *Devolución anticipada del Impuesto al Valor Agregado (IVA):*

El Impuesto al Valor Agregado (IVA) que por la compra, fabricación, elaboración o importación definitiva de bienes de capital o la realización de obras de infraestructura les hubiera sido facturado a los responsables del

gravamen, luego de transcurridos, como mínimo, tres períodos fiscales contados a partir de aquel en el que se hayan realizado las respectivas inversiones, les será acreditado contra otros impuestos a cargo de la AFIP, o, en su defecto, les será devuelto, en ambos casos, en el plazo estipulado en el acto de aprobación del proyecto y en las condiciones, con las garantías que al respecto establezca ese organismo recaudador.

La acreditación o devolución procederá en la medida en que el importe de las mismas no haya debido ser absorbido por los respectivos débitos fiscales originados por el desarrollo del proyecto.

1. A tales fines, se considerarán inversiones realizadas a aquellas que correspondan a erogaciones de fondos efectuadas a partir de la fecha de aprobación del proyecto, de conformidad con los plazos establecidos en el mismo.

2. Cuando los bienes a los que se refiere el presente punto se adquieran en los términos y condiciones establecidos por la ley 25.248, los créditos fiscales correspondientes a los cánones y a la opción de compra sólo podrán computarse a los efectos de ese régimen luego de transcurridos como mínimo tres períodos fiscales contados a partir de aquel en que se haya ejercido la citada opción.

3. No podrá realizarse la acreditación prevista en este régimen contra obligaciones derivadas de la responsabilidad sustitutiva o solidaria de los contribuyentes por deudas de terceros, o de su actuación como agentes de retención o de percepción. Tampoco será aplicable la referida acreditación contra gravámenes con destino exclusivo al financiamiento de fondos con afectación específica.

4. El Impuesto al Valor Agregado (IVA) correspondiente a las inversiones a que hace referencia el punto 1 se imputará contra los débitos fiscales una vez computados los restantes créditos fiscales relacionados con la actividad gravada.

5. No procederá la referida acreditación o devolución, según corresponda, cuando, al momento de su solicitud, los respectivos bienes de capital no integren el patrimonio de los titulares del proyecto.

II. *Amortización acelerada en el Impuesto a las Ganancias:*

Los sujetos titulares de proyectos promovidos en el marco de la ley 26.093 por las inversiones correspondientes a dichos proyectos efectuadas con posterioridad a su aprobación y de conformidad a los plazos previstos en el mismo, podrán optar por practicar las respectivas amortizaciones a partir del período fiscal de habilitación del bien, de acuerdo con las normas previstas en el artículo 84 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, t. o. 1997

y sus modificaciones, o conforme al Régimen que se establece a continuación:

1. Para inversiones realizadas durante los primeros doce meses inmediatos posteriores a la fecha de aprobación del proyecto:

1.1. En bienes muebles amortizables adquiridos, elaborados, fabricados o importados en dicho período: como mínimo, en tres cuotas anuales, iguales y consecutivas.

1.2. En obras de infraestructura iniciadas en dicho período: como mínimo, en la cantidad de cuotas anuales, iguales y consecutivas que surja de considerar su vida útil reducida al 50% de la estimada.

2. Para inversiones realizadas durante los segundos doce meses inmediatos posteriores a la fecha indicada en el punto 1:

2.1. En bienes muebles amortizables adquiridos, elaborados, fabricados o importados en dicho período: como mínimo, en cuatro cuotas anuales, iguales y consecutivas.

2.2. En obras de infraestructura iniciadas en dicho período: como mínimo, en la cantidad de cuotas anuales, iguales y consecutivas que surja de considerar su vida útil reducida al 60% de la estimada.

3. Para inversiones realizadas durante los terceros doce meses inmediatos posteriores a la fecha indicada en el punto 2:

3.1. En bienes muebles amortizables adquiridos, elaborados, fabricados o importados en dicho período: como mínimo, en cinco cuotas anuales, iguales y consecutivas.

3.2. En obras de infraestructura iniciadas en dicho período: como mínimo, en la cantidad de cuotas anuales, iguales y consecutivas que surja de considerar su vida útil reducida al 70% de la estimada.

Cuando se trate de operaciones que den derecho a la opción prevista en el artículo 67 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, t. o. 1997 y sus modificaciones, la amortización especial establecida en el presente apartado deberá practicarse sobre el costo determinado de acuerdo con lo dispuesto en la referida norma legal.

Si la adquisición y la venta se realizaran en ejercicios fiscales diferentes, la amortización eventualmente computada en exceso deberá reintegrarse en el balance impositivo correspondiente a dicha enajenación.

El tratamiento especial queda sujeto a la condición de que los bienes adquiridos permanezcan en el patrimonio del titular del proyecto de que se trate durante tres años contados a partir de la fecha de habilitación del bien.

En caso de no cumplirse esta condición, corresponderá rectificar las declaraciones juradas presentadas e ingresar las diferencias de impuesto resul-

tantes con más sus intereses, salvo en el supuesto previsto en el párrafo siguiente.

No se producirá la caducidad del tratamiento señalada precedentemente en el caso de reemplazo de bienes que hayan gozado de la franquicia, en tanto el monto invertido en la reposición sea igual o mayor al obtenido por su venta.

Cuando el importe de la nueva adquisición fuera menor al obtenido en la venta, la proporción de las amortizaciones computadas que en virtud del importe reinvertido no se encuentre alcanzada por el régimen tendrá el tratamiento indicado en el párrafo anterior.

b) A los fines de lo dispuesto en el artículo 15, inciso 2º, de la ley 26.093, los bienes que no integrarán la base de imposición del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta son los afectados al proyecto promovido e ingresados al patrimonio de la empresa titular del mismo con posterioridad a la fecha de su aprobación.

c) Las disposiciones del artículo 15, inciso 3º, de la ley 26.093, serán de aplicación al biodiésel y al bioetanol producidos por los sujetos titulares de los proyectos aprobados por el Ministerio de Economía y Producción para ser mezclados con los combustibles de origen fósil de acuerdo con lo previsto en los artículos 7º, 8º y 12 de la ley antes citada.

En la comercialización de combustibles fósiles mezclados con Biocombustibles, los tributos que gravan a los primeros serán satisfechos aplicando las alícuotas respectivas sobre la proporción de combustible de origen fósil que contenga la mezcla.

d) En los casos que, de conformidad con las disposiciones del artículo 16 de la ley 26.093, procediera el pago de los tributos no ingresados, con más los intereses, multas y/o recargos que pudieran corresponder, no será de aplicación el trámite establecido por los artículos 16 y siguientes de la ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, sino que la determinación de la deuda quedará ejecutoriada con la simple intimación de pago del impuesto y sus accesorios por parte de la AFIP, sin necesidad de otra sustanciación.

El término de la prescripción para exigir la restitución de los créditos fiscales acreditados o devueltos o, en su caso, del Impuesto a las Ganancias y a la Ganancia Mínima Presunta ingresados en defecto, con más los accesorios que pudieran corresponder, será de cinco años contados a partir del 1º de enero del año siguiente a aquel en que haya finalizado el plazo fijado para el cumplimiento de las previsiones del proyecto.

Finalmente, se faculta a la AFIP a dictar la normativa que resulte necesaria a los efectos de la aplicación de las disposiciones precedentes.

El artículo 16 de la Ley de Biocombustibles trata de las infracciones y establece las sanciones pertinentes.

Establece que el incumplimiento de las normas de la ley y de las disposiciones y resoluciones de la autoridad de aplicación dará lugar a la aplicación, por parte de ésta, de algunas o todas las sanciones que se detallan a continuación:

- 1) Para las plantas habilitadas:
 - a) Inhabilitación para desarrollar dicha actividad.
 - b) Las multas que pudieran corresponder.
 - c) Inhabilitación para inscribirse nuevamente en el registro de productores.
- 2) Para los sujetos beneficiarios de los cupos otorgados conforme el artículo 15:
 - a) Revocación de la inscripción en el registro de beneficiarios.
 - b) Revocación de los beneficios otorgados.
 - c) Pago de los tributos no ingresados, con más los intereses, multas y/o recargos que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos.
 - d) Inhabilitación para inscribirse nuevamente en el registro de beneficiarios.
- 3) Para las instalaciones de mezcla a las que se refiere el artículo 9º:
 - a) Las multas que disponga la autoridad de aplicación.
 - b) Inhabilitación para desarrollar dicha actividad.
- 4) Para los sujetos mencionados en el artículo 13:
 - a) Las multas que disponga la autoridad de aplicación.

El artículo 17 de la ley establece que todos los proyectos calificados y aprobados por la autoridad de aplicación serán alcanzados por los benefi-

cios que prevén los mecanismos —sean derechos de reducción de emisiones; créditos de carbono y cualquier otro título de similares características— del Protocolo de Kyoto de la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre Cambio Climático de 1997, ratificado por Argentina mediante ley 25.438 y los efectos que de la futura ley reglamentaria de los mecanismos de desarrollo limpio dimanen.

Por su parte, el artículo 18 establece que las penalidades con que pueden ser sancionadas las plantas habilitadas y las instalaciones de mezcla serán las siguientes:

- a) Las faltas muy graves, sancionables por la autoridad de aplicación con multas equivalentes al precio de venta al público de hasta *cient mil* (100.000) litros de nafta súper.
- b) Las faltas graves, sancionables por la autoridad de aplicación con multas equivalentes al precio de venta al público de hasta *cincuenta mil* (50.000) litros de nafta súper.
- c) Las faltas leves, sancionables por la autoridad de aplicación con multas equivalentes al precio de venta al público de hasta *diez mil* (10.000) litros de nafta súper.
- d) La reincidencia en infracciones por parte de un mismo operador dará lugar a la aplicación de sanciones sucesivas de mayor gravedad, hasta su duplicación respecto de la anterior.
- e) En el caso de reincidencia:
 - 1) En una falta leve, se podrán aplicar las sanciones previstas para faltas graves.
 - 2) En una falta grave, se podrán aplicar las sanciones previstas para faltas muy graves.
 - 3) En una falta muy grave, sin perjuicio de las sanciones establecidas en el punto 1 del presente artículo, la autoridad de aplicación podrá disponer la suspensión del infractor de los respectivos registros con inhabilitación para inscribirse nuevamente en el de productores.

A efectos de la actuación administrativa de la autoridad de aplicación, se impondrá la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos y sus normas reglamentarias (artículo 19).

Agotada la vía administrativa, procederá el recurso en sede judicial directamente ante la Cámara Federal de Apelaciones, con competencia en materia contencioso-administrativa y con jurisdicción en el lugar del hecho. Los recursos que se interpongan contra la aplicación de las sanciones previstas en la presente ley tendrán efecto devolutivo.

Finalmente, se invita a las Legislaturas provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires a que adhieran al régimen descrito, sancionando leyes dentro de su jurisdicción que tengan un objeto principal similar al de la ley nacional.

Recientemente, se ha sancionado la ley 26.334²⁷ relativa a la promoción de la producción de bioetanol "...con el objeto de satisfacer las necesidades de abastecimiento del país y generar excedentes para exportación".

A través de ese régimen promocional se trata de impulsar la conformación de cadenas de valor mediante la integración de productores de caña de azúcar e ingenios azucareros en los procesos de fabricación de bioetanol.

Podrán acceder al régimen:

- a) Las personas físicas, sociedades comerciales privadas, sociedades de capital estatal, mixtas o entidades cooperativas que sean productoras de caña de azúcar o que produzcan industrialmente azúcar a la fecha de entrada en vigencia de la citada ley.
- b) Las sociedades comerciales privadas, sociedades de capital estatal, mixtas o entidades cooperativas que inicien o reanuden sus actividades industriales en instalaciones productoras de azúcar existentes, estén o no operativas, a la fecha de entrada en vigencia de la presente ley.
- c) Las personas físicas, sociedades comerciales privadas, sociedades de capital estatal, mixtas o entidades cooperativas que inicien sus actividades de producción de bioetanol a partir de la fecha de vigencia de la referida ley.

En el caso de las sociedades comerciales mencionadas en el punto c, para poder gozar de los beneficios establecidos en la ley, los accionistas controlantes de ellas deberán ser personas físicas de nacionalidad argenti-

²⁷ B. O. del 3 de enero de 2008.

na o personas jurídicas cuyo capital pertenezca mayoritariamente a personas físicas de nacionalidad argentina que también detenten el poder de decisión. El artículo 3º establece que los sujetos comprendidos en el artículo 2º que presenten proyectos en el marco de dicha ley gozarán de los beneficios establecidos en los Capítulos I y II de la ley 26.093, a cuyo comentario nos remitimos.

Asimismo, se establece que los proyectos de bioetanol que sean aprobados en el marco de la ley 26.093 y su reglamentación estarán sometidos a todos los términos y condiciones de la referida ley, incluyendo su régimen sancionatorio.

Finalmente, dispone la no afectación del tratamiento arancelario previsto en la ley 24.822.²⁸

2. Estabilidad fiscal para la actividad forestal

El artículo 1º de la ley 24.857²⁹ (texto según ley 25.080)³⁰ establece que toda actividad forestal así como el aprovechamiento de bosques comprendidos en el régimen de la ley 13.273 de defensa de la riqueza forestal (t. o. en 1995) gozarán de estabilidad fiscal por el término de treinta (30) años contados a partir de la fecha de aprobación del proyecto respectivo.

El plazo podrá ser extendido por la autoridad de aplicación, a solicitud de las autoridades provinciales, hasta un máximo de cincuenta (50) años de acuerdo con la zona y ciclo de las especies de que se trate.

A los fines pertinentes, la citada ley contiene diversas calificaciones:

- a) *Actividad forestal*: Es el conjunto de operaciones dirigidas a la implantación, restauración, cuidado, manejo, protección o enriquecimiento de bosques nativos.

²⁸ B. O. del 27 de mayo de 1997. "Artículo 1º: Los derechos con que se gravan las importaciones de mercaderías de cualquier origen y procedencia de las posiciones arancelarias que se detallan seguidamente en este artículo se aplicarán y no podrán ser reducidos, a las importaciones de esas mismas mercaderías provenientes de los miembros del Mercosur mientras subsista la asimetría provocada por el sistema sucro-alcoholero del Brasil, que se manifiesta en la exigencia de utilizar alcohol carburante en los automotores, ya sea hidratado o anhidro en mezcla con naftas convencionales. Posiciones arancelarias. N. C. M.: 1701.11.00, 1701.12.00, 1701.91.00, 1701.99.00".

²⁹ B. O. del 11 de septiembre de 1997.

³⁰ B. O. del 19 de enero de 1999.

- b) *Manejo sustentable del bosque nativo*: refiere 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 superficies destinadas a la protección de la biodiversidad y otros objetivos biológicos y ambientales.
- c) *Comercialización*: es la comercialización de productos madereros y no madereros de origen forestal de bosques nativos.

La estabilidad fiscal implica que las empresas que desarrollen actividades forestales o aprovechamiento de bosques no podrán ver afectada en más la carga tributaria total, determinada al momento de la presentación del estudio de factibilidad respectivo, como consecuencia de aumentos en las contribuciones impositivas y tasas, cualquiera fuera su denominación, en los ámbitos nacional, provincial o municipal, o la creación de otras nuevas que las alcancen como sujetos de derecho de los mismos (artículo 3º).

El artículo 4º establece que la estabilidad fiscal beneficiará a aquellos titulares de empresas forestales acogidos al régimen que desarrollen en forma exclusiva las actividades definidas por la ley.

Las disposiciones de la norma alcanzan al Impuesto al Valor Agregado, a los recursos de la seguridad social y a los tributos aduaneros, los que a los fines de las actividades forestales o de aprovechamiento de bosques se deberán ajustar al tratamiento tributario general (artículo 5º).

Tratándose de los beneficiarios comprendidos en el artículo 2º, inciso a, y a los efectos de la determinación anual del Impuesto a las Ganancias, se considerará como vencimiento general de cada uno de los ejercicios fiscales a aquel que le corresponda al ejercicio de la finalización de los ciclos productivos de la actividad forestal respectiva (artículo 6º).

La ley faculta al Poder Ejecutivo nacional a dictar las normas reglamentarias de aplicación y excepción de ese mecanismo.

Dispone el artículo 7º del texto legal que dicho régimen será de aplicación en todas las provincias que componen el territorio nacional que hayan adherido expresamente al mismo, en los términos de la ley.³¹

³¹ Formularon su adhesión las siguientes provincias: Corrientes (ley 5273); Jujuy (ley 5037); Misiones (ley 3586) y Santa Cruz (ley 2530).

A tales efectos, las provincias deberán expresar su adhesión al régimen a través del dictado de una ley en la cual deberán invitar expresamente a las municipalidades de sus respectivas jurisdicciones a dictar las normas legales pertinentes en igual sentido.

La alteración al principio de estabilidad fiscal enunciado en la ley por parte de las provincias y municipios que adhieran y obren de acuerdo con el artículo 7º, última parte, dará derecho a los perjudicados a reclamar ante las autoridades nacionales o provinciales, según correspondiera, que se retenga de los fondos coparticipables que correspondan al Fisco incumplidor, los montos pagados en exceso, para proceder a practicar la devolución al contribuyente (artículo 8º).

En relación con el incumplimiento de los proyectos realizados al amparo de la ley, establece el artículo 9º que esta circunstancia dará lugar al decaimiento de la estabilidad fiscal y del tratamiento a que se refiere el artículo 6º del cuerpo legal, sin perjuicio del reintegro de los tributos dejados de abonar, con más los intereses respectivos, a causa de los aumentos en la carga tributaria total producidos con posterioridad al otorgamiento de la estabilidad fiscal y de la aplicación de las disposiciones de las leyes 11.683 (t. o. en 1998 y sus modif.) y la Ley Penal Tributaria y Previsional.

El texto del artículo 10 reformado por ley 25.080 determina que la autoridad de aplicación de la ley y de sus disposiciones reglamentarias será la Secretaría de Recursos Naturales y Desarrollo Sustentable de la Presidencia de la Nación.³²

Asimismo, la autoridad de aplicación deberá requerir el dictamen de la Secretaría de Recursos Naturales y Ambiente Humano, que será obligatorio para la aprobación definitiva de los proyectos.

En todo lo relativo a la aplicación de la ley, el Poder Ejecutivo nacional concertará con las autoridades provinciales el ejercicio de las facultades constitucionales concurrentes.

Finalmente, la ley establece que el Poder Ejecutivo nacional deberá dictar el decreto reglamentario de la referida ley dentro del plazo de sesenta días de su promulgación.

³² El texto original establecía: "La autoridad de aplicación de la ley y de sus disposiciones reglamentarias, será el Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos, quien delegará dicha facultad en la Secretaría de Agricultura, Ganadería y Pesca".

3. *Ley de Inversiones para Bosques Cultivados*

La ley 25.080 instituye un régimen de promoción de las inversiones que se efectúen en nuevos emprendimientos forestales y en las ampliaciones de los bosques existentes.

Igualmente, se establece la posibilidad de 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.

Los beneficios deberán guardar relación con las inversiones efectivamente realizadas en la implantación.

Resultan beneficiarias aquellas personas físicas o jurídicas que realicen efectivas inversiones en las actividades objeto de la citada ley.

Las actividades comprendidas en el régimen instituido son la implantación de bosques, su mantenimiento, el manejo, el riego, la protección y la cosecha de los mismos, incluyendo las actividades de investigación y desarrollo, así como las de industrialización de la madera, cuando el conjunto de todas ellas forme parte de un emprendimiento forestal o forestoindustrial integrado.

El artículo 5º estipula que los bosques deberán desarrollarse mediante el uso de prácticas enmarcadas en criterios de sustentabilidad de los recursos naturales renovables, determinando:

Todo emprendimiento forestal o forestoindustrial, para ser contemplado dentro del presente régimen, deberá incluir un estudio de impacto ambiental, y adoptar las medidas adecuadas que aseguren la máxima protección forestal, las que serán determinadas por la autoridad de aplicación, quien a su vez anualmente evaluará estos aspectos con la Secretaría de Recursos Naturales y Desarrollo Sustentable, con el objetivo de asegurar el uso racional de los recursos.

La autoridad de aplicación y las provincias que adhieran a la ley bajo análisis acordarán las medidas adecuadas, a los efectos del estudio de impacto ambiental, cuando se trate de inversiones de poco monto o de extensiones forestales de pequeña magnitud.³³

³³ A tales efectos, la ley considera inversión de poco monto o extensiones forestales de pequeña magnitud, a aquellos proyectos que no superen las cien hectáreas.

El régimen resulta aplicable en las provincias que adhieran expresamente al mismo, a través del dictado de una ley provincial, la cual deberá contemplar expresamente la invitación a sus municipios para que, por intermedio de sus órganos legislativos, dicten las normas respectivas de adhesión.³⁴

Para acogerse a los beneficios de la presente ley, las provincias deberán:

- a) Designar un organismo provincial encargado de la aplicación del régimen, e invitar a los municipios a que hagan lo propio en el ámbito de su competencia territorial, incluso a través de la constitución de entes intercomunales.
- b) Coordinar las funciones y servicios de los organismos provinciales y comunales encargados del fomento forestal, con la autoridad de aplicación.
- c) Cumplimentar los procedimientos que se establezcan reglamentariamente, y las funciones que se asignen en las provincias y sus autoridades de aplicación, dentro de los plazos fijados.
- d) Declarar exentas del pago de impuestos de sellos a las actividades comprendidas en el régimen.
- e) Respetar las condiciones contenidas en el proyecto aprobado por la autoridad de aplicación y la intangibilidad del proyecto objeto de la inversión.

Igualmente, la ley prevé que las provincias podrán:

- a) Declarar exentas del pago del impuesto inmobiliario, o su equivalente, a la superficie efectivamente ocupada por el bosque implantado y la aldeaña afectada al proyecto.
- b) Declarar exentos del pago del impuesto sobre los ingresos brutos u otro que lo reemplace o complemente en el futuro, que graven la

³⁴ Las provincias que adhieren expresamente al régimen son las siguientes: Buenos Aires: ley 12.443, decreto 837/2004; Catamarca: ley 4977; Córdoba: ley 8855; Corrientes: ley 5340; Chaco: ley 4604; Chubut: ley 4580; Entre Ríos: ley 9243; Formosa: ley 1301; Jujuy: ley 5146; La Pampa: ley 1883; La Rioja: ley 6751; Misiones: ley 3585; Neuquén: ley 2288; Salta: decreto 690/99; San Juan: ley 6965; San Luis: ley 5177; Santa Cruz: ley 2531; Santa Fe: ley 11.768; Santiago del Estero: ley 6466; Tucumán: ley 6978 y ley 7021.

actividad lucrativa desarrollada con productos provenientes de los proyectos beneficiados por la presente ley.

- c) Eliminar el cobro de guías u otro instrumento que grave la libre producción, corte y transporte de la madera en bruto o procesada proveniente de los bosques implantados, excepto las tasas retributivas de servicios, que deberán constituir una contraprestación por servicios efectivamente prestados y guardar razonable proporción con el costo de dicha prestación, y las contribuciones por mejoras, que deberán beneficiar efectivamente a los titulares de los proyectos de inversión y guardar proporción con el beneficio mencionado.
- d) Modificar cualquier otro gravamen, provincial o municipal.

Al momento de la adhesión, las provincias deberán informar taxativamente qué beneficios otorgan y comprometerse a mantenerlos durante el lapso que estipula el artículo 8º de la ley.

En lo relativo al tratamiento fiscal de las inversiones, el artículo 7º de la ley determina que a las personas físicas o jurídicas que desarrollen actividades comprendidas en el régimen reglado por la misma, les será aplicable el régimen tributario general, con las modificaciones que se establecen en el Título IV del texto legal, a saber:

a) *Estabilidad fiscal*. Los emprendimientos comprendidos en el régimen gozarán de estabilidad fiscal por el término de hasta treinta años, contados a partir de la fecha de aprobación del proyecto respectivo, plazo que podrá ser extendido por la autoridad de aplicación, a solicitud de las autoridades provinciales, hasta un máximo de cincuenta años de acuerdo con la zona y ciclo de las especies que se implanten.

La estabilidad fiscal significa que las personas físicas o jurídicas sujetas al marco del 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 ese 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 ley.

La autoridad de aplicación emitirá un certificado con los impuestos, contribuciones y tasas aplicables a cada emprendimiento, tanto en orden nacional como provincial y municipal, vigentes al momento de la presentación, que se remitirá a las autoridades impositivas respectivas. El mismo se considerará firme si tales autoridades no lo observan dentro de los veinte días hábiles de recibido.

b) *Impuesto al Valor Agregado* (artículo 10). Cuando se tratare de emprendimientos reseñados en el artículo 1º de la ley, la Administración Federal de Ingresos 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, 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.

Tratándose de proyectos foresto-industriales, tales disposiciones serán aplicables exclusivamente a la parte forestal, excluyendo la industrial.

El artículo 10 del decreto reglamentario 133/99 delega en la Secretaría de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentación, y en la AFIP la facultad de dictar las normas necesarias para la viabilidad de la devolución del Impuesto al Valor Agregado.

Las disposiciones relativas al régimen de devolución del IVA, sus requisitos, formas, plazos y demás condiciones, que deben observar los responsables que utilicen los beneficios derivados del régimen, han sido establecidos por resolución conjunta 157/2001 (SAGPyA) y 10/2001 (AFIP).³⁵

c) *Disposiciones comunes*. En el impuesto a las ganancias, las personas físicas o jurídicas titulares de las inversiones en bienes de capital al amparo de la ley, podrán optar por los siguientes regímenes de amortización:

- 1) El régimen común vigente según la Ley del Impuesto a las Ganancias.
- 2) Por el siguiente régimen especial:

³⁵ B. O. del 14 de marzo de 2001.

- 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 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 restante en partes iguales en los dos 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.

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.

Cuando se verificara 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.

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.

En lo referido al avalúo de reservas, el artículo 13 establece que 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.

d) *Disposiciones fiscales complementarias*. La aprobación de estatutos y la 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 quien otorga como para el receptor.

Los gobiernos provinciales que adhieran al régimen deberán establecer normas análogas, en el ámbito de sus respectivas jurisdicciones.

En el presupuesto anual se dejará constancia del costo fiscal incurrido en cada período. Asimismo, se acompañará como información complementaria el listado de personas físicas o jurídicas que desarrollen actividades comprendidas en los beneficios de esta ley, el monto de las inversiones realizadas, su ubicación geográfica y el costo fiscal acumulado.

A efectos de las disposiciones impositivas nacionales, será de aplicación la ley de procedimiento tributario (ley 11.683, t. o. 1998 y sus modificaciones).

Además de los beneficios fiscales reseñados precedentemente, el texto legal consagra un apoyo económico no reintegrable a los bosques implantados.

En su artículo 17, determina que las personas físicas o jurídicas titulares de proyectos comprendidos en el 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 citada ley, un monto anual destinado a solventar el apoyo económico a que hace referencia este artículo.

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.

El pago del apoyo económico 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) Tratamientos 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 señalados precedentemente en los puntos a, y b, 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 17 de la ley.

Si los emprendimientos contemplan extensiones inferiores a las quinientas hectáreas, los beneficios otorgados por la ley podrán ser complementados con otros de origen estatal, requiriéndose, para ello, que la autoridad de aplicación establezca los acuerdos pertinentes con los organismos otorgantes.

En los casos restantes, los beneficios previstos por la ley podrán ser complementados exclusivamente con otros aportes no reintegrables.

Los límites legales establecidos, referidos a la extensión de hectáreas, se entenderán, a los efectos de la ley, por períodos anuales.

Asimismo, dispone la norma que el Banco de la Nación Argentina podrá suscribir los certificados de participación y/o títulos de deuda que emitan los fondos de inversión forestales, de carácter fiduciario o similar, que hayan sido autorizados por la Comisión Nacional de Valores y coticen en Bolsa.

El artículo 22 de la ley prescribe, que a los efectos de asegurar la difusión, la eficiente implementación y el seguimiento del régimen instaurado por la ley, la autoridad de aplicación creará una comisión asesora con carácter *ad honorem*, para cuya integración invitará a representantes de entidades públicas, nacionales y provinciales, así como también del sector privado.

La referida comisión asesora fue creada mediante resolución 22/2000 (SAGPyA).³⁶

Por otra parte, la ley deja sentado que la autoridad de aplicación de la misma será la Secretaría de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentación del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos, pudiendo descentralizar funciones en las provincias y en los municipios conforme a lo establecido en los incisos a, y b, del artículo 6º del texto legal.

A través de la resolución 610/1999 (SAGPyA),³⁷ la Secretaría de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentación como autoridad de aplicación de la Ley 25.080 de Inversiones para Bosques Cultivados determina que ejecutará las acciones previstas en la citada norma y en su decreto reglamentario 133 por intermedio de la Dirección de Forestación de la Subsecretaría de Agricultura, Ganadería y Forestación.

Además, delegará en las autoridades provinciales con competencia forestal a través de sus respectivos convenios la recepción de documentación, su verificación preliminar y foliatura, la verificación de la carga tributaria presentada a nivel provincial y municipal, efectuará inspecciones técnicas y avalará la veracidad de los certificados de obra presentados por los titulares de los proyectos, y demás acciones contempladas en el artículo 23 del mencionado decreto.

³⁶ B. O. del 20 de enero de 2000.

³⁷ 1º de noviembre de 1999.

Los beneficios del régimen se otorgarán a los titulares de emprendimientos inscriptos en un registro habilitado a tales efectos, y cuyo proyecto de inversión, avalado por profesionales competentes, haya sido aprobado por la autoridad de aplicación, quien deberá expedirse en un plazo no mayor a los noventa (90) días contados a partir de la presentación del mismo.

Tratándose de plantaciones forestales, los proyectos podrán abarcar períodos anuales o plurianuales.

Los beneficios otorgados por la ley se aplicarán a todos los emprendimientos aprobados en un plazo máximo de diez años, contados a partir de su promulgación.

Ahora bien, se excluyen como beneficiarios:

- a) Las empresas deudoras bajo otros regímenes de promoción, cuando el incumplimiento de sus obligaciones se hubiere determinado con sentencia firme.
- b) Las empresas que al tiempo de la presentación del proyecto de inversión tuvieren deudas impagas exigibles de carácter fiscal, aduanero o previsional.
- c) Los socios de las sociedades de hecho y de las previstas en la ley 19.550 y sus modificatorias, gerentes, administradores, directores o síndicos, que en el ejercicio de sus funciones hayan sido condenados por los delitos penales, tributarios y económicos.

A efectos de la aprobación del proyecto de inversión, la autoridad de aplicación deberá exigir las garantías que considere necesarias.

El artículo 28 de la ley refiere a las infracciones y sanciones. Así, determina que toda infracción a la ley y a las reglamentaciones que en su consecuencia se dicten, será sancionada en forma acumulativa con:

- a) Caducidad total o parcial del tratamiento otorgado.
- b) Devolución del monto del subsidio otorgado con las actualizaciones e intereses correspondientes.
- c) Restitución de los impuestos no abonados en función de la aplicación de la presente y de las leyes de adhesión de cada provincia.
- d) Multas que no excederán del treinta por ciento (30%) de las sumas declaradas como inversión.

La autoridad de aplicación impondrá las sanciones y determinará los procedimientos para su aplicación, garantizando el derecho de defensa. Las sanciones aplicadas podrán ser apeladas dentro del plazo de diez (10) días ante la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal de la Capital Federal.

El recurso debe ser presentado ante la autoridad de aplicación y fundado.

Las referidas sanciones no excluyen las que pudieran corresponder de conformidad con las disposiciones de la ley 11.683 (t. o. 1998) y sus modificaciones.

- e) El reintegro a las administraciones provinciales de los montos actualizados de las franquicias otorgadas por ellas con motivo de su adhesión a la ley.

En sus “Disposiciones finales”, el texto legal prevé que si el titular del emprendimiento es una empresa de capital mayoritariamente estatal o un ente público podrá, asimismo, acogerse a todos los beneficios en forma conjunta, independientemente de la superficie del proyecto y la escala establecida en el artículo 17 de la ley.

El artículo 30 establece que a los fines de la norma, no será de aplicación la limitación temporal del artículo 4º, inciso c, de la ley 24.441 (financiamiento de la vivienda y la construcción).³⁸

A su vez, el artículo 31 sustituye los artículos 1º, 2º y 10 de la ley 24.857 de estabilidad fiscal, en la forma que se indicara al tratar dicha norma.

La ley crea, en el ámbito del Congreso de la Nación, la Comisión Bicameral de Seguimiento de la Ley de Inversiones para Bosques Cultivados, que tiene a su cargo las siguientes funciones:

- 1) Recibir informes semestrales acerca de la marcha e implementación del sistema de promoción de las actividades forestoindustriales establecido por la ley.

³⁸ “Artículo 4º. El contrato también deberá contener... c) El plazo o condición a que se sujeta el dominio fiduciario, el que nunca podrá durar más de treinta (30) años desde su constitución, salvo que el beneficiario fuere un incapaz, caso en el que podrá durar hasta su muerte o el cese de su incapacidad...”.

- 2) Requerir al Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos los informes necesarios sobre el cumplimiento de la ley.
- 3) Verificar la ejecución de las disposiciones establecidas en el título IV de la ley.
- 4) Formular las observaciones y sugerencias que estime pertinente remitir al Poder Ejecutivo.

La Comisión está integrada por doce (12) miembros, entre ambas Cámaras, facultándose para dictar su reglamento interno y designar el personal administrativo que demande al mejor desempeño de sus tareas.

Las decisiones son adoptadas por mayoría simple, calificada y la presidencia se alternará anualmente entre un representante de cada cuerpo legislativo.

La ley fue reglamentada a través del decreto 133/1999.³⁹

Finalmente, digamos que por la ley 25.509⁴⁰ se crea el derecho real de superficie forestal, constituido a favor de terceros, por los titulares de dominio o condominio sobre un inmueble susceptible de forestación o silvicultura, de conformidad con el régimen previsto en la Ley de Inversiones para Bosques Cultivados, y con lo establecido en la referida ley.

Esta disposición ha generado un amplio debate doctrinal.

VII. Reflexiones finales

Resulta claro e inopinable que el sistema fiscal ofrece significativos instrumentos para la tutela ambiental, debiéndose ponderar la rica experiencia del derecho comparado, especialmente en la Unión Europea, por el desarrollo operado en las últimas décadas.

En materia tributaria, es necesario acometer un debate sobre la “ambientalización” de los impuestos existentes en el orden nacional, como también sobre la creación de “eco-tax” basados en el valor sostenible como manifestación de capacidad contributiva e insertos en un marco sistémico que elimine impuestos distorsivos y evite indeseables duplicidades.

³⁹ B. O. del 1° de marzo de 1999.

⁴⁰ B. O. del 17 de diciembre de 2001.

Además, ello debe ser acompañado de una perspicua y estable política ambiental.

También hacemos notar que nada habrá de lograrse si no se promueve una cultura ambiental en nuestra sociedad, coherente con el desarrollo sustentable. En este aspecto, la responsabilidad social empresarial implica un significativo avance.